УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

НАУКОВІ РОБОТИ СТУДЕНТІВ УДФСУ

ЗБІРНИК СТАТЕЙ ЗДОБУВАЧІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ ДРУГОГО (МАГІСТЕРСЬКОГО) РІВНЯ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВОГО ІНСТИТУТУ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ



СЕРІЯ «НАУКОВІ РОБОТИ СТУДЕНТІВ УДФСУ»

Серію «Наукові роботи студентів УДФСУ» засновано у 2018 році, яка є продовженням започаткованої у 2017 р. серії «Випускникам УДФСУ».

Редакційна колегія:
Пашко П. В., д.е.н. (голова)
Шевчук О. А., д.е.н. (заступник голови)
Топчій В. В., д.ю.н.
Мацелюх Н. П., д.е.н.
Кужелєв М. О., д.е.н.
Швабій К. І., д.е.н.
Ріппа С. П., д.е.н.
Мандрагеля В. А., д.філософ.н.
Чмелюк В. В., к.ю.н.
Малинський І. Й., к.н.фіз.вих.
Шевчук В. А., к.ю.н.

У серії «Випускникам УДФСУ» вийшли друком:

2017

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ економіки, оподаткування та митної справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ права»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ інформаційних технологій та менеджменту»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ обліку, аналізу та аудиту»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ фінансів, банківської справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня факультету підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції»

У серії «Наукові роботи студентів УДФСУ» вийшли друком:

2018

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ економіки, оподаткування та митної справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ права»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ інформаційних технологій та менеджменту»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ обліку, аналізу та аудиту»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ фінансів, банківської справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня факультету підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції»

2019

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ права»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ обліку, аналізу та аудиту»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ фінансів, банківської справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ економіки, оподаткування та митної справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ інформаційних технологій»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня факультету підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції»

УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Серія «Наукові роботи студентів УДФСУ»
Заснована у 2018 році і є продовженням започаткованої у 2017 р. серії «Випускникам УДФСУ»

ЗБІРНИК СТАТЕЙ ЗДОБУВАЧІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ ДРУГОГО (МАГІСТЕРСЬКОГО) РІВНЯ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВОГО ІНСТИТУТУ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

У трьох частинах

Частина 2

Ірпінь
2019

УДК 657(477)(06)
ББК 65.9(4Укр)052я54
З-41

Рекомендовано до друку Вченою радою
Навчально-наукового інституту
обліку, аналізу та аудиту
(протокол № 3 від 30 жовтня 2019 р.)

З-41 Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня Навчально-наукового інституту обліку, аналізу та аудиту Університету ДФС України : у 3-х ч. Ч. 2. – Ірпінь, 2019. – 304 с. – Серія «Наукові роботи студентів УДФСУ», т. 14).

У збірнику опубліковано статті здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня.

Видання призначене для молодих вчених, аспірантів, студентів.

УДК 657(477)(06)
ББК 65.9(4Укр)052я54

Матеріали розміщено в авторській редакції.
Відповідальність за зміст матеріалів, їх відповідність вимогам чинного правопису і достовірність фактів та статистичних даних несуть автори.

© ННІ обліку, аналізу та аудиту, 2019
© Університет ДФС України, 2019

ЗМІСТ

ОМА-18-2

Адамовський Сергій Іванович
ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ,
АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ
ТА ФОРМУВАННЯ ЇЇ СОБІВАРТОСТІ 9

Балацюк Богдан Андрійович
ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ
ТА АНАЛІЗУ ГРОШОВИХ КОШТІВ ПІДПРИЄМСТВА 13

Бєшлєва Дар'я Геннадіївна
ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ
НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У СУБ'ЄКТІВ
МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА 18

Біланюк Вікторія Володимирівна
МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ
ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ 24

Боровець Аліна Миколаївна
ВПЛИВ ЗМІН У ЗАКОНОДАВСТВІ НА ОБЛІК
ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ 29

Денісов Сергій Олександрович
ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ
ЗАПАСІВ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА 34

Дідківська Наталія Андріївна
ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ
З РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ
ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ 39

Дмитренко Євгенія Ігорівна
ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПРОЦЕСУ ГАРМОНІЗАЦІЇ
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ
ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ 45

Зеленюк Олег Юрійович
ПРОБЛЕМАТИКА ОБЛІКУ ФАКТОРИНГОВИХ ОПЕРАЦІЙ
ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ ЕЛЕКТРОННИХ ГРОШЕЙ 51

Качан Вадім Володимирович
ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД АУДИТУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ 57

Ковальчук Олеся Олегівна
ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМАТИКА ТА МОЖЛИВОСТІ ВВЕДЕННЯ АЛЬТЕРНАТИВ 63

Когут Сергій Сергійович
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ 69

Козакевич Степан Євгенійович
АНАЛІЗ В АУДИТІ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ 76

Кульчицька Юлія Сергіївна
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПОКУПЦЯМИ І ЗАМОВНИКАМИ 81

Лебедєва Аліна Ігорівна
ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА МЕТАЛУРГІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ 86

Мельник Олег Васильович
ПОДАТОК НА ВИВЕДЕНИЙ КАПІТАЛ ЯК АЛЬТЕРНАТИВНА МОДЕЛЬ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК 91

Мироненко Тетяна Вадимівна
ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З АКРЕДИТИВАМИ В СИСТЕМІ МІЖНАРОДНИХ РОЗРАХУНКІВ 96

Невмержицька Оксана Анатоліївна
СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В УКРАЇНІ 101

Олянецька Марина Сергіївна
ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА ВІДПОВІДНО ДО НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ 106

Омельчук Дмитро Іванович
АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ТА ТЕНДЕНЦІЙ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В УКРАЇНІ 111

Омельчук Микола Васильович
ЕФЕКТИВНІСТЬ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПЕРЕВІРОК ПІДРОЗДІЛАМИ АУДИТУ ДФС УКРАЇНИ В 2018 РОЦІ 118

Орлов Владислав Дмитрович
КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ 122

Перегняк Максим Віталійович
ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВИТРАТ 128

Романченко Оксана Ігорівна
НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ 134

Рубанік Максим Дмитрович
ВНУТРІШНІЙ АУДИТ В СИСТЕМІ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ 140

Самарук Олександр Анатолійович
ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ 145

Сидоренко Анастасія Валеріївна
ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА 150

Староста Іванна Миколаївна
ПОДАТОК НА ПРИБУТОК: ПРОБЛЕМИ КОНТРОЛЮ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ 154

ОМД-18-3

Бардик Діна Євгенівна
АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ 160

Брикайло Каріна Борисівна
ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ ІНСПЕКТУВАННЯ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ УКРАЇНИ 166

Бурятинський Вадим Вікторович
ШЛЯХИ ВДОСКОНАЕННЯ СИСТЕМИ РЕЗУЛЬТАТИВНИХ ПОКАЗНИКІВ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ У СФЕРІ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я 173

Гесик Тетяна Петрівна
УНІФІКАЦІЯ ФІНАСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ 180

Грищук Тетяна Володимирівна
ОСНОВНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ 188

Калініченко Наталія Юріївна
АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ В УКРАЇНІ 194

Колодій Лідія Сергіївна
УДОСКОНАЛЕННЯ ІНСПЕКТУВАННЯ ВЛАСНИХ НАДХОДЖЕНЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ 200

Кравченко Аліса Юріївна
АНАЛІЗ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ ЯК ЗАСІБ КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ 206

Матусевич Євгеній Вікторович
АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ 211

Новікова Інна Олександрівна
КОНЦЕПЦІЯ СТАНУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ В УКРАЇНІ
В УМОВАХ СУЧАСНОГО РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ 219

Олійник Роман Володимирович
ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ІНСПЕКТУВАННЯ
РОЗРАХУНКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ 225

Поляков Вадим Миколайович
АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ
ДП «ЖИТОМИРСТАНДАРТМЕТРОЛОГІЯ»
НА ОСНОВІ ПРОВЕДЕНОГО ДЕРЖАВНОГО
ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ
СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ
ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ 231

Притисюк Юрій Миколайович
СУЧАСНІ ВІТЧИЗНЯНІ ПРОБЛЕМИ НАДАННЯ
АДМІНІСТРАТИВНИХ ПОСЛУГ 239

Савченко Альона Миколаївна
ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ
СУБ'ЄКТАМИ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ
ВІДПОВІДНО ДО НП(С)БОДС 243

Слюсар Вадим Юрійович
ПРОБЛЕМИ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО
ТА ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ
ДЕРЖАВНИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ 249

Холошенко Юлія Сергіївна
НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО
ФІНАНСОВОГО АУДИТУ 255

Шаповалов Олександр Васильович
МОНІТОРИНГ ВИКОНАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ
ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ДЕРЖАВНОГО
ФІНАНСОВОГО АУДИТУ 260

ОМФз-18-3

Войтенко Ірина Сергіївна
ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ З КОШТАМИ В КАСІ ТА НА РАХУНКАХ БАНКУ 266

Гловацька Олена Петрівна
ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ВИСНОВКУ ЕКСПЕРТА ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТИЗ З ПИТАНЬ НАРАХУВАННЯ, СПЛАТИ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....272

Гусак Владислав Анатолійович
ОСОБЛИВОСТІ ПІДВИЩЕННЯ МІНІМАЛЬНОЇ ЗАРОБІТНЬОЇ ПЛАТИ ЯК ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ В МАСШТАБАХ ДЕРЖАВИ 276

Дідус Сергій Васильович
ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА.....280

Донченко Дмитро Сергійович
ЕКСПЕРТНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ТА ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ВИСНОВКУ ЕКСПЕРТИЗИ 286

Жердєв Владислав Костянтинович
МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ПІДПРИЄМСТВА З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ І ПІДРЯДНИКАМИ.....295

Зайцев Дмитро Олексійович
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ВЕДЕННЯ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ 299

ОМА-18-2

Адамовський Сергій Іванович,
студент групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Савченко Алла Миколаївна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ФОРМУВАННЯ ЇЇ СОБІВАРТОСТІ

Анотація. *У статті визначено підходи до систематики готової продукції та розглянуто головні вимого яким зобов'язана відповідати продукція. Визначено роль та проаналізовано готову продукцію у сфері підприємства та її вплив на фінансовий результат. Здійснено аналіз до багатоманітних підходів до визначення трактування «готова продукція».*

Ключові слова. *Готова продукція, витрати, збут готової продукції, фінансовий результат, собівартість.*

Актуальність тематики дослідження. Процес створення готової продукції та її збут повністю є завершальним операційним циклом у роботі підприємства. Кожне підприємства повинно виготовляти певну продукцію, яка є найбільш корисною на ринку збуту. Основну роль в створенні конкурентоспроможності підприємства посідає контроль за збутом продукції, тому що вона в свою чергу впливає на фінансовий результат, який є ототожнюючи показником діяльності підприємства. Отже за даних умов завданням обліку є забезпечення персоналу інформацією для регулювання реалізації продукції, для правильного планування майбутньої діяльності.

Ступінь наукового дослідження проблеми. Тотальні питання обліку, аналізу та аудиту готової продукції розглядалися в роботах вітчизняних та зарубіжних економістів. Велику увагу приділяли: Валуєв Б.І., Бейгельзімер М.Г., Безруких П.С., Голов С. Ф., Грунфест І.Л., Ткаченко Н.М., Тішков І.Е., Смоленюк П.С., Шеремет О.К.

Мета дослідження: Є покращення обліку, аналізу та аудиту готової продукції а також формування фінансових наслідків від її збуту на підприємствах.

Виклад основного аналітичний матеріалу. Визначення «готова продукція» в роботах економістів утворилося не зразу. З початку виникало визначення «товар», що зналося вкрай ширше. Тому цьому визначенню було приділено багато досліджень вітчизняних та зарубіжних економістів. На сьогодні визначення «готова продукція» розтлумачують одноманітно за допомогою законодавчих документів що діють в бухгалтерському обліку.

Відповідно до положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» готова продукція відноситься до запасів. «Готовою продукцією вважається конкретні вироби, що пройшли всі стадії технологічної обробки на підприємстві, відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам, прийняті відділом технічного контролю і здані на склад або безпосередньо замовнику» [1].

На сьогодні в літературі фігурує декілька підходів до трактування визначення «готова продукція», що визначає ознаки підходів до її обліку.

Загальноекономічні підходи до трактування готова продукція та її збут розглянемо в таблиці 1.

Таблиця 1

Загальноекономічні підходи до трактування готова продукція та її збут

Автор	Трактування категорії
Ткаченко Н.М.	«Готова продукція – це продукція, яка пройшла всі послідовні стадії технічного процесу, включаючи упаковку, маркування, контроль якості та готова до реалізації» [2].
Сопко В.В.	«Готова продукція – це продукція завершена у виробництві та підготовлена до продажу або відправки замовнику, до вивезення з підприємства виробника» [3].
Журавель Г.П. Хомин П.Я.	«Готова продукція є така яка повністю пройшла передбаченні технологією виробництва стадії і процеси оприбуткована на склад або прийнята замовником» [4].

Виходячи з вищезазначених трактувань, поняття «готова продукція» показує себе з різних точок зору.

Саме тому поняття «готова продукція» потребує уточнення із погляду системності трактування і практичного вживання.

Процес руху готової продукції з створення до складу показується в різних документах, а саме: актах, відомостях випуску продукції, накладних.

Робітники складу показують дані про продукцію в картках складського обліку чи у книзі у тому самому порядку, що і показані дані про виробничі запаси після того первинні документи направляють до бухгалтерії.

До організації обліку готової продукції головним етапом є достовірна її класифікація. «Готову продукцію групують за формою, технологічною складністю і ступенем готовності розглянемо на рисунку 1» [5].



Рис.1. Класифікація готової продукції

«Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16» [6].

«Враховуючи вищезазначене, об'єктами витрат можуть бути як продукція, роботи, послуги, так і вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом виконанням витрат» [6].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» розглядається 2 види собівартості:

I. Собівартість реалізованої продукції;

II. Виробнича собівартість продукції.

«Згідно до ПСБО 16 собівартість реалізованої продукції складається з: виробничої собівартості реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, понаднормативних виробничих витрат» [6].

Головною вважається виробнича собівартість, саме при формуванні виробничої собівартості в обліку використовують 2 підходи.

✓ 1-й. Його схематично іменують традиційним – використовували його до вступу чинності наказу № 372;

✓ 2-й. Його схематично називають новим, засновано його було у 2011 році завдяки змінам внесеним наказом № 372 до ПСБО.

При застосуванні нового підходу установи визначають собівартість у бухгалтерському обліку за прямими витратами, так само як визначається у податковому обліку.

Саме тому результати собівартості продукції які визначалися у податковому і бухгалтерському обліку – співпадають.

«В отриманні єдиного підсумку за різними видами продукції і полягає основне завдання вартісної оцінки продукції» [7].

У фінансових звітах показується вся інформація про продукцію, а точніше про її фактичну вартість на дату балансу, собівартість за звітний період, грошові надходження, дохід від реалізації продукції.

Саме такі відомості дають користувачам фін. звітності аналізувати дані про ділову активність підприємства, рентабельність виробництва, та прийняття управлінських рішень.

Висновки. Після проведеного дослідження було встановлено категорію «готова продукція» підтверджено послідовне встановлення готової продукції із етапами розвитку економіки.

На сьогоднішній день готова продукція – це предмет облікової системи, що слугує головним предметом для отримання головної мети роботи установи, об'єднує реалізацію продукції та організаційні моменти обліку виробництва.

Готова продукція являється основним моментом для одержання прибутку на підприємстві, і може слугувати запасом, що можливо споживатися на підприємстві, а також є внутрішнім джерелом виробництва.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246; зі змінами та доповненнями.

2. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України / Н.М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 2011. – 784 с.

3. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : [навч. посібн.] / В. В. Сопко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2002. – 578 с.

4. Амбівалентність і мімікрія облікової теорії [Текст] : монографія / Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, В. М. Олійничук, П. Я. Хомин ; за ред. П. Я. Хомина. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 474 с

5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ] / Ф.Ф. Бутинець. – 8-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 19 січня 2000 р. за N 27/4248; зі змінами та доповненнями.

7. Бухгалтерський облік у документах: [навчальний посібник] / за ред. Л.М. Чернелевського. – К.: Пектораль, 2005. – 396 с.

Балацюк Богдан Андрійович,
студент групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Мартиненко Валентина Віталіївна,
к.е.н., доцент, доцент кафедри економічної теорії

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ГРОШОВИХ КОШТІВ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. *У статті встановлено мету аудиту та аналізу грошових коштів суб'єкта господарювання. Розглянуто проблеми, які виникають в ході проведення аналізу та аудиту грошових коштів компанії. Визначено основні напрями вдосконалення здійснення аналізу та аудиту грошових коштів.*

Ключові слова: *грошові кошти, грошовий потік, аналіз грошових коштів, аудит грошових коштів, стратегічний аналіз.*

Постановка проблеми. Ліквідація кризових явищ у національній економіці потребує постійного вдосконалення менеджменту господарських процесів, зокрема, й руху грошових коштів. Прийняття раціональних та якісних управлінських рішень може здійснюватись тільки за умови володіння необхідними відомостями стосовно стану розрахунків установи із своїми контрагентами та щодо руху грошових коштів.

Зважаючи на це актуальними являються питання вдосконалення системи аналізу і аудиту фінансових ресурсів організації, в тому числі грошових коштів. Зростання якості отриманих матеріалів має зв'язок з опануванням сучасними методами аналізу стану розрахунків, оцінювання та прогнозування їх розвитку, із формування комплексного підходу до оцінювання впливу фінансових показників господарюючого суб'єкта один на одного.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питаннями аналізу і аудиту грошових коштів займалися такі вітчизняні і зарубіжні вчені, як: А.М. Андросов, С.Л. Береза, В.В. Бочаров, А.С. Гальчинський, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, Н. Дорош, Г.Г. Кірейцев, А.М. Кузьмінський, Л. Кулаковська, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук, Г.В. Савіцька та ін.

Метою статті є обґрунтування науково-прикладних рекомендацій відносно удосконалення аналізу та аудиту грошових коштів.

Виклад основного матеріалу. Показник Балансу «Грошові кошти і їх еквіваленти» впливає на визначення фінансового стану суб'єкта господарювання, які залежать від якісних управлінських рішень із користування грошовими потоками. Одним із етапів аудиту фінансової звітності виступає аудит Звіту про рух грошових коштів та Балансу.

Одним з найпріорітетніших задач аудиту грошових коштів виступає розрахунок показників платоспроможності чи неплатоспроможності замовника. З метою виконання цієї задачі, перевіряючому треба самостійно обчислити показники, які підтверджують платоспроможність організації. До таких показників відносять: «коефіцієнт платоспроможності, коефіцієнт фінансової стабільності, коефіцієнт забезпеченості власними оборотними активами, коефіцієнт автономії та коефіцієнт оборотності оборотних коштів» [1, с. 181].

На сьогоднішній день можна виділити слідуючі важливі проблемні питання аудиту грошових коштів:

– «недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю над готівкою;

– брак достатнього досвіду аудиторської діяльності;

– недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів;

– відсутність типових форм документів з аудиту грошових коштів;

– відсутність методичних рекомендацій із питань комп'ютеризації аудиту грошових коштів» [2];

– «відсутність розробленого економічного механізму регулювання аудиту, що включає в себе великі штрафні санкції за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської діяльності тощо;

– недосконала законодавча база» [3].

З метою вирішення вищезазначених проблем аудиту грошових коштів можна скористатися такими рекомендаціями:

– систематизація нормативно-правової бази відносно аудиту та обліку грошових коштів у касі і на банківських рахунках;

– проведення спеціальних курсів для перевіряючих-початківців, які могли б принести їм користь у практичній діяльності;

– безперервне відслідковування за проходженням перевіряючими курсів підвищення кваліфікації;

– удосконалення комп'ютерних та інформаційних технологій та систем, пов'язаних із аудитом грошових коштів;

– залучення іноземних майстрів із питань аудиту грошових коштів тощо.

Крім того, до шляхів удосконалення аудиту грошових коштів можна включити:

– вибір оптимальної по структурі та величині облікової інформації, що гарантує реалізацію задач, поставлених перед перевіряючим грошових коштів. Це може спростити роботу контролера та спрямувати його увагу лише на важливу ділянку аудиту;

– формування і впровадження вдосконалених форм носіїв облікових відомостей, які є найбільш адаптованими до складу, змісту та характеру матеріалів. Таким чином документація, що буде перевірятися, буде більш адаптованою до сьогоднішніх реалій функціонування фірм;

– розробка і використання в діяльності ефективних схем документообігу, що нададуть можливість при найменших затратах трудових, матеріальних та фінансових ресурсів забезпечити своєчасне досягнення визначених аудиторами цілей;

– імплементація систематизованого практичного досвіду роботи закордонних та вітчизняних аудиторських установ, розробка єдиної методики аудиту грошових коштів компаній відповідно до галузей їхньої діяльності.

Крім того, для удосконалення аудиту грошових коштів, перевіряючому необхідно проводити аналіз надходження та витрачання грошових коштів фірми. Саме такий аналіз надасть можливість

контролеру визначити динаміку грошових коштів, обчислити суму перевищення надходжень над витрачанням, що дає можливість сформулювати висновки відносно можливості внутрішнього самофінансування.

Також заслуговує на увагу вдосконалення автоматизації аудиту операцій з грошовими коштами. На відміну від організації бухгалтерського обліку, де застовують різноманітні автоматизовані програми, спеціальної аудиторської програми не передбачено. Це значно поскладнює роботу перевіряючого. Необхідна розробка такої програми, яка дасть можливість згрупувати усю інформацію, необхідну аудитору для висловлення якісного аудиторського висновку.

Ще одним важливим напрямом удосконалення аудиту грошових коштів є обмін досвідом такого аудиту із іноземними компаніями.

Треба відмітити, що ефективний аудит грошових коштів базується на аналізі. В умовах невизначеності, великої конкуренції та науково-технічних змін формується потреба в посиленому керуванні грошовими коштами організації. Сьогоднішня методика аналізу грошових коштів формують інформаційну базу цього процесу. Але, слід зазначити, що вони не повною мірою відповідають потребам прийняття рішень в сучасних умовах і потребують удосконалення.

Аналітичні процедури виділення недоліків у управлінні грошовими потоками установи передбачають використання багатоступінчастих методів. Хід управління трансформацією грошових потоків передбачає належну інформаційну підтримку, яка актуалізує відповідне методичне забезпечення, яке пропонується здійснювати в слідуючі етапи:

1) «аналіз процесу генерування грошових потоків;

2) аналіз процесу перетворення грошового потоку активу в зобов'язальний;

3) аналіз ефективності використання грошових потоків активів та пасивів» [4, с. 97].

Для здійснення аналізу грошових коштів з точки зору впливу керівників на процес генерації можна використати наведені нижче показники:

- грошовий потік чистих активів;
- чистий грошовий потік зобов'язань;
- чистий грошовий потік підприємства;
- коефіцієнт трансформації грошового потоку;

- показник ефективності грошового потоку активів;
- коефіцієнт ефективності грошового потоку зобов'язань;
- коефіцієнт прибутковості грошового потоку активів;
- коефіцієнт рентабельності грошового потоку зобов'язань.

Висновки. Отже, аудит грошових коштів має бути спрямований на підбір аудиторських доказів, здійснення аналізу, використання моделей і методів для розробки рекомендацій відносно оптимізації функціонування облікового апарату, а також напрямів підвищення результативності управління грошовими коштами. Крім того, інтерпретація запропонованих аналітичних показників відображає ефективність використання пасивного утворення грошових потоків керівною ланкою та власниками суб'єкта господарювання. Реалізація вищезазначених пропозицій допоможе вдосконалити організацію та методику аудиту і аналізу грошових коштів в касі та на рахунках установи в банку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Рябчук О. Г., Коротаєва І. Р. Особливості та проблеми аудиту грошових коштів у касі та на рахунках суб'єкта господарювання у банку. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія "Економічні науки"*. 2018. Т2. №29. С. 181–184.

2. Ковальова О.В., Гришко Н.В. Проблеми аудиту грошових коштів та їх вирішення. *Новости передовой науки.* 2015. http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=25105. (дата звернення: 10.10.2019).

3. Самсонова К.В., Буряк В.О. Проблеми аудиту в Україні та шляхи їх подолання. *Наукові записки.* 2016. Випуск 10. Ч 3. http://kntu.kr.ua/doc/zb_10_3/stat_10_3/62.pdf (дата звернення: 09.10.2019).

4. Циган Р. М., Касич А. О. Удосконалення методики аналізу грошових потоків підприємства. *Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського.* 2014. Випуск 6. С. 95–99.

Бєшлєва Дар'я Геннадіївна,
студентка групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Міщенко Тетяна Михайлівна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Анотація. *З'ясовано сутність та мету внутрішнього контролю нематеріальних активів. Встановлено, що основним видом в загальній системі внутрішнього контролю суб'єктів малого підприємництва є бухгалтерський контроль. Визначено функції суб'єктів внутрішнього контролю нематеріальних активів та основні прийоми документального контролю. Виокремлено завдання інвентаризації нематеріальних активів як основного прийому фактичного контролю. Узагальнено послідовність проведення інвентаризації нематеріальних активів, виявлення та визнання її результатів з урахуванням особливостей діяльності суб'єктів малого підприємництва.*

Ключові слова та терміни: *внутрішній контроль, нематеріальні активи, суб'єкт малого підприємництва, прийоми контролю, інвентаризація.*

Актуальність тематики дослідження. В сучасних умовах господарювання діяльність суб'єктів малого підприємництва потребує постійного внутрішнього контролю процесів, визнання, оцінки та обліку всіх активів і зобов'язань, особливо нематеріальних активів. Хоча нематеріальні активи в загальному обсязі майна суб'єктів малого підприємництва займають не значну частку, проте вони є активами з необмеженим потенціалом, які включають певні права, що відносяться до майна підприємства та мають вплив на його подальший інноваціно-технічний розвиток. Внутрішній контроль нематеріальних активів відіграє важливу роль при оцінці ефективності господарської діяльності суб'єктів малого підприємництва та пошуку шляхів її підвищення. Проте, керівництво малих підприємств не приділяє достатньої уваги організації системи внутрішнього контролю, не задумується над

необхідністю та важливістю саме внутрішнього контролю ефективності своєї діяльності. Залишається поза увагою і питання внутрішнього контролю нематеріальних активів, які є потенційно-факторним компонентом процесу створення вартості. І хоча, вони не мають матеріальної форми, що значно ускладнює визначення їх впливу на цей процес, однак відіграють провідну роль у формуванні доходів підприємств. Відтак, питання організації внутрішнього контролю у суб'єктів малого підприємництва залишається беззаперечно актуальним і потребує подальшого наукового дослідження.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Проблематиці організації системи внутрішнього контролю нематеріальних активів в системі управління підприємством приділяли увагу вітчизняні вчені: М.І. Бабіч, Ю.А. Гороховець, О.В. Кантаєва, Н.А. Канцедал, О. П. Старко та інші науковці. Проте, незважаючи на широкий спектр наукових досліджень з питань внутрішнього контролю та на значимість здобутих результатів, поза увагою залишаються питання організації внутрішнього контролю нематеріальних активів, з врахуванням особливостей діяльності суб'єктів малого підприємництва.

Метою написання статті є визначення підходів до організації внутрішнього контролю нематеріальних активів з врахуванням особливостей функціонування суб'єктів малого підприємництва.

Виклад основного матеріалу. Сучасний контроль дає можливість запроваджувати на підприємствах системи комп'ютерного спостереження та аналізу основних показників діяльності, проте така практика проведення контролю не знайшла широкого розповсюдження в малому бізнесі. Як наслідок, ускладнюється можливість надання якісної та достовірної оцінки використання нематеріальних активів і прийняття найдоцільніших управлінських рішень.

Науковці Кантаєва О.В., Бабіч М.І. під внутрішнім контролем нематеріальних активів розуміють «перевірку економічності, продуктивності і результативності використання нематеріальних активів в діяльності підприємства для реалізації поставлених перед ним цілей» [1, с. 180].

Мету внутрішнього контролю нематеріальних активів науковці визначають як «виявлення ступеню результативності використання нематеріальних активів, надання керівництву підприємства інформації про ефективність їх» [1, с. 180].

Незначні обсяги діяльності суб'єктів малого підприємництва обмежують його систему внутрішнього контрою нематеріальних активів лише бухгалтерським контролем, який здійснюють працівники бухгалтерії. Бухгалтерський контроль є основний в загальній системі внутрішнього контролю малого підприємства та джерелом одержання інформації для його управління. Раціонально організована система бухгалтерського контролю дає змогу підвищити контрольні функції управлінського та облікового процесів суб'єкта господарювання. Будучи невід'ємною частиною бухгалтерського обліку, внутрішній бухгалтерський контроль забезпечує:

– дотримання облікової політики в частині обліку нематеріальних активів;

– дотримання правильності облікових процедур та точності облікових записів;

– збереження нематеріальних активів;

– попередження помилок і зловживань з нематеріальними активами;

– визначення ефективності окремих операцій з нематеріальними активами.

Суб'єктом внутрішнього контролю нематеріальних активів малого підприємства, як правило, є головний бухгалтер, на якого покладено контрольні функції, що показані рисунку 1.



Рис. 1. Контрольні функції головного бухгалтера малого підприємства щодо нематеріальних активів

Джерелом інформації про нематеріальні активи є дані обліку, зокрема інформація, яка міститься в первинних документах. Перед відображенням цієї інформації в системі бухгалтерського обліку вона проходить контрольну обробку, тобто її перевіряє і підтверджує не тільки працівник, який подає результати своєї праці іншому, але й працівник, що приймає результати праці попереднього для наступної обробки. Такий підхід забезпечує взаємоконтроль виконавців облікових процедур, через які реалізуються прийоми документального контролю, основними з яких є:

– формальна та змістова перевірки – передбачають перевірку оформлення первинних документі та регістрів з обліку нематеріальних активів, з'ясування сутті проведених операцій;

– нормативно-правова перевірка – полягає у встановлені відповідності проведення операцій з нематеріальними активами (визнання, оцінки, відображення на рахунках бухгалтерського обліку) вимогам нормативних документів; арифметична перевірка – забезпечує достовірність проведених підрахунків.

Проте, основним прийомом внутрішнього контролю нематеріальних активів суб'єкта малого підприємництва є інвентаризація, яка виконує завдання:

– встановлення фактичної наявності нематеріальних активів та відповідності даним обліку;

– визначення відповідності облікової вартості нематеріальних активів справедливій для можливого прийняття рішення про переоцінку;

– виявлення нематеріальні активи, які не використовуються, або неправомірно використовуються.

Реалізація поставлених завдань потребує застосування відповідної методики інвентаризації нематеріальних активів з врахуванням імовірних її наслідків (рисунок 2).

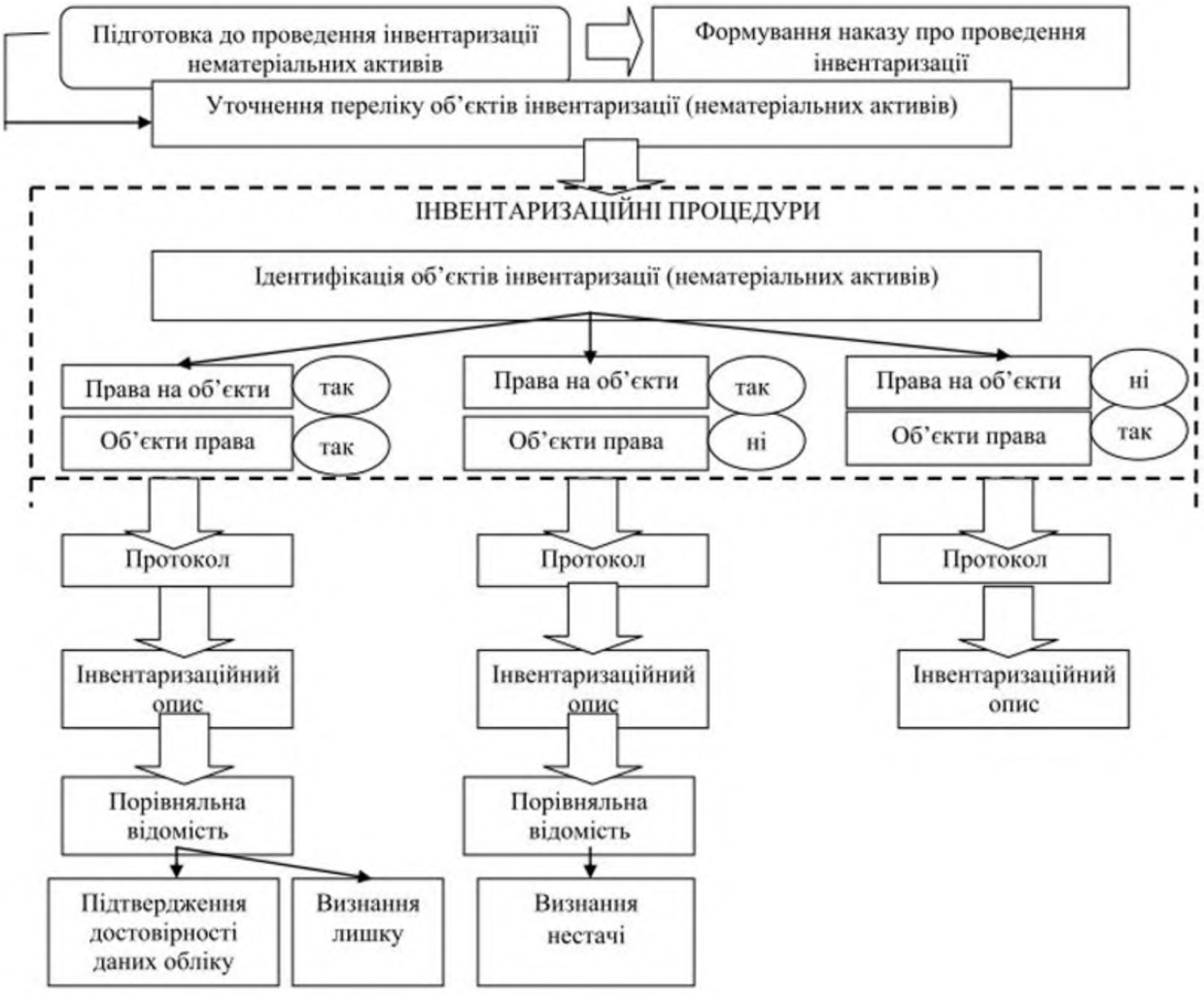


Рис. 2. Послідовність інвентаризації нематеріальних активів малого підприємства, виявлення та визнання її результатів

Джерело: узагальнено за матеріалами [2]

Науковець Н.А. Канцедал передбачає наступну сукупність взаємопов'язаних послідовних дій:

– конкретизація переліку об'єктів, що підлягають інвентаризації та відповідають критеріям визнання нематеріального активу;

– ідентифікація об'єктів права інтелектуальної власності шляхом виявлення документів, що засвідчують права власності;

– перевірка чинності документів, щодо правомірності набуття прав та строків користування нематеріальними активами;

– інвентаризаційні процедури щодо виявлення наявності та встановлення взаємозв'язку між «правами на об'єкти» і «об'єктами права», документування інвентаризаційного процесу;

– виявлення, визнання та документування результатів інвентаризації.

У цілому система бухгалтерського контролю суб'єкта малого підприємництва буде надійною і забезпечуватиме якість контрольної інформації про нематеріальні активи якщо відповідатиме низці вимог:

– недопущення відображення фіктивних або неіснуючих операцій;

– недопущення зловживань, порушень, відхилень;

– недопущення пропусків в облікових записах;

– недопущення помилок при підрахунку сум на різних етапах облікового процесу;

– недопущення викривлення інформації про нематеріальні активи у звітності;

– недопущення неправильних записів та сум унаслідок несвоєчасного відображення операцій з нематеріальними активами;

– недопущення помилок в аналітичному обліку внаслідок попереднього (до відображення в регістрах аналітичного обліку) узагальнення здійснених операцій з нематеріальними активами.

Висновки. Чітка організація внутрішнього контролю нематеріальних активів забезпечить оперативне виконання поставлених завдань, а саме: формування та надання керівнику суб'єкта малого підприємництва інформації про ринок об'єктів інтелектуальної власності; формування інформації для достовірної оцінки наявних нематеріальних активів для прийняття своєчасних та ефективних управлінських рішень; визначення можливості отримання у майбутньому економічних вигод від використання нематеріальних активів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Канцедал Н.А. Особливості методики інвентаризації нематеріальних активів та визнання її результатів. *Облік і фінанси*. 2014. №4 (66). С.29-33

2. Кантаєва О.В., Бабіч М.І. Контроль ефективності використання нематеріальних активів для прийняття управлінських рішень. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2017. Випуск 3(21). С.177-185

3. Старко О. П. Особливості організації управлінського контролю нематеріальних активів. *Економіка та управління підприємствами.* 2018. Випуск 1(117). С.134-139.

Біланюк Вікторія Володимирівна,
студентка групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Панасюк Ольга Вікторівна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Анотація. *В даній статті розкрито економічну сутність власного капіталу підприємства, досліджено зміни, що відбуваються у капіталі залежно від форм та видів діяльності певного підприємства. Також за результатами проведеного аналізу визначено найбільш оптимальне визначення поняття та актуальні функції власного капіталу. Охарактеризовано проведення аудиту власного капіталу та визначено основні напрямки, за якими слід проводити аудит власного капіталу.*

Ключові слова: *аудит, капітал, фінансова звітність, власний капітал, додатковий капітал, аналіз власного капіталу, аналітичне забезпечення.*

Постановка проблеми. Проведення аудиту призначене для забезпечення користувачів володіти достовірною інформацією фінансової звітності. Такими користувачами можуть бути: власники, працівники підприємства, потенційні та існуючі інвестори, покупці та замовники, державні органи, банківські установи, тому цінність і важливість аудиторської думки є цілком реальною, адже вона є основою для прийняття ефективних та фінансово - безпечних рішень.

При підвищенні самостійності та розвитку підприємств різних форм власності, виходу на міжнародні ринки, подолання кризових ситуацій у країні, докорінно змінило умови функціонування суб'єктів господарювання У зв'язку з цим це призвело до виникнення проблем, які були пов'язані із забезпеченням стабільності та стійкості підприємств.

Основою стійкого росту та фінансової стабільності кожної організації виступає їх власний капітал. «Власний капітал є одним з найважливіших показників при оцінці фінансового стану підприємства, оскільки є індикатором рівня його незалежності від зовнішніх джерел фінансування і кредитоспроможності» [5].

Проведення аудиту власного капіталу є важливим і очевидним. Від правильності, достовірності і законності його проведення залежить, як прибутковість і ефективність діяльності підприємства, так і подальші рішення щодо розвитку підприємства, інвестиційної та кредитної політики, виходу на зовнішні ринки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивчали і вивчають питання економічної сутності капіталу в цілому та власного капіталу зокрема, багато зарубіжних та вітчизняних вчених, такі як:В.В. Бланк, К. Маркс, А.П. Макаренко, А. Сміт, П. Самуельсон, Ж.Б. Сей, Ж. Тюрго, В.Я Соколов, Ф,Ф. Бутинець, В.В. Сопко, С.Ф. Голов, В.Ю.Фабіянська, О.П. Петровська, В.М. Івахненко та багато інших.

Виклад матеріалу дослідження та його основні результати. «Досить розгорнуто здійснили дослідження Макаренко А.П. та Малініна Ю.В., які у своїй науковій праці розглядають концептуальні підходи щодо організації проведення аудиту власного капіталу, зокрема, завдання, об'єкти та джерела інформації капіталу» [1, с. 24-28].

Фабіянська В.Ю. та Петровська О.П. «досліджуючи підходи до проведення аудиту власного капіталу підприємства, стверджують, що для формування чіткого переліку аудиторських процедур на етапі планування аудиту необхідно, перш за все, звертати увагу на організаційно-правову форму підприємства, що перевіряється» [2, с.141].

«Аудит полягає у незалежному оцінюванні фінансової звітності підприємства щодо її достовірності та відповідності в усіх суттєвих аспектах законодавчим нормам, які регламентують порядок її підготовки і висловлення аудиторської думки в аудиторському звіті» [1, с.30].

Постійна і стабільна діяльність підприємства залежить від правильності ведення обліку власного капіталу.Показник, що характеризує фінансовий стан підприємства є власний капітал. Тому питання контролю за його формуванням, використанням мають важливе значення в управлінні діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта. Інформація про капітал повинна бути основою для аналітичних прогнозів щодо розвитку підприємства [2, с.143].

Питання про природу власного капіталу завжди вважалося найбільш складним і головним, тому воно перебувало в полі зору представників різних напрямків і шкіл в економічній теорії. Науковці по - різному трактували поняття «власний капітал» в залежності від рівня економічного розвитку суспільства.

Перша згадка про власний капітал була в Італії в 1491 році. «На той час підвласний капітал розуміли особисті засоби власника, які він

мав у власності, вкладав в підприємство та отримав в процесі підприємницької діяльності. Для відображення інформації про власний капітал створювався відповідний рахунок, який мав назву «капітал». Рахунок використовували також для визначення прибутків і збитків підприємства. За дебетом якого відображалися активи підприємства, а кредитом – джерела їх створення, тобто пасиви» [3, с. 346].

Відповідно до положення бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та плану рахунків власний капітал складається з статутного капіталу, вилученого капіталу, додаткового капіталу, резервного капіталу і нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) [4].

Головним елементом вкладеного капіталу є зареєстрований капітал, який формується у момент створення підприємства. Додатковий капітал складається з приросту власного капіталу (емісійний дохід) і накопичених курсових різниць за внесками до статутного (зареєстрованого) капіталу.

Дані Державної служби статистики України станом на 1 січня 2017 року на підприємствах за різними видами економічної діяльності показують, що в структурі власного капіталу зареєстрований капітал складає частку – 61,1%, додатковий капітал – 64,2%, резервний – 2,4%, непокритий збиток – (-31,9)% і неоплачений та вилучений капітал – 4,8% (рис.1).

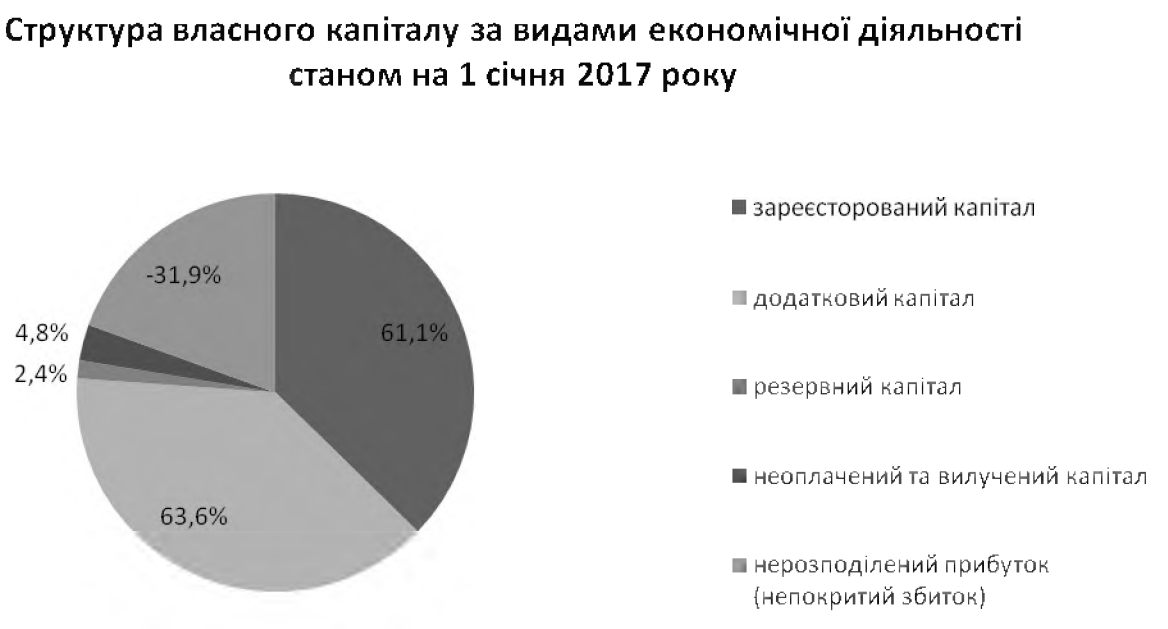


Рис. 1. Структура власного капіталу за видами економічної діяльності в Україні станом на 1 січня 2017 року

Джерело: складено автором за даними [5]

Ситуація структури власного капіталу частково змінилася на кінець 2017 року (рис. 2).

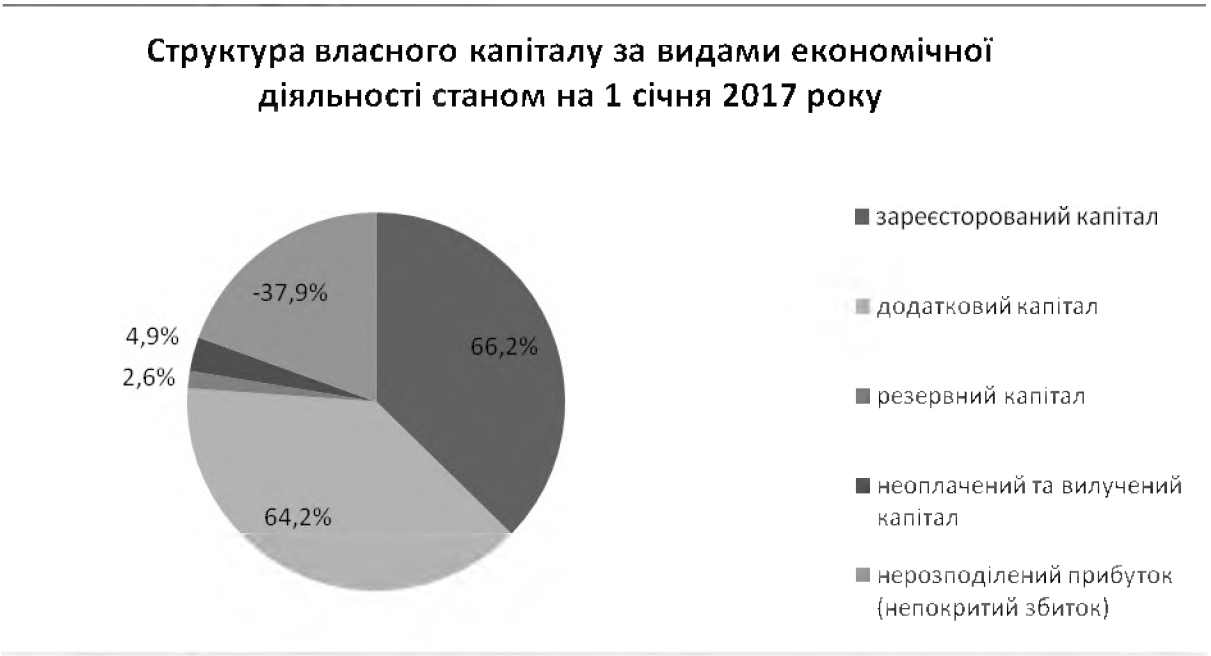


Рис. 2. Структура власного капіталу за видами економічної діяльності в Україні станом на 31 грудня 2017 року.

Джерело: складено автором за даними [5]

Отже, можна зробити висновок, що відбулося збільшення частки зареєстрованого капіталу на 5,1%, за рахунок зменшення розміру непокритих збитків на 6%. Відбулося збільшення додаткового капіталу на 0,6%. Розмір резервного капіталу також збільшився на 0,2%, що вказує на підвищення фінансової стійкості підприємства та гарантії перед третіми особами.

Збільшення частки власного капіталу в загальній структурі пасивів відбулося, в основному, за рахунок підвищення додаткового капіталу, що свідчить про зміцнення фінансового стану підприємства.

Провівши порівняння у структурі власного капіталу його можна класифікувати в залежності від етапу підприємницької діяльності. За цією ознакою можна виділити відносно однорідні складові власного капіталу: інвестиційний капітал, капітал створений в процесі діяльності підприємства та потенційний капітал.

«До інвестиційного капіталу можна віднести реєстрований капітал у складі статутного та пайового капіталу в залежності від організаційно-правової структури. До капіталу створеного в процесі діяльності можна віднести накопичений капітал, резервний капітал та нерозподіленого прибутку. Потенційний капітал складається з цільового фінансування та доходів майбутніх періодів» [3, с. 344].

За рахунок цієї структури можна систематизувати інформацію по формуванню, накопиченню та використанню капіталу яка необхідна внутрішнім та зовнішнім користувачам для управління капіталом і прийняття управлінських рішень.

«Метою аудиту власного капіталу є висловлення незалежної думки аудитора щодо правильності і достовірності відображення в обліку операцій з власним капіталом відповідно до чинного законодавства та законності відображення інформації у фінансовій звітності підприємства» [1, с. 36].

«Основним завданням аудиту є перевірка правильності формування та обліку фінансової звітності суб'єкта господарювання та визначення її відповідності в усіх суттєвих аспектах нормативно-правовим документам, що регулюють порядок ведення його обліку» [1, с. 37].

Методика аудиту власного капіталу враховує особливості його формування і включає в себе такі складові: перевірка установчих документів, ідентифікація суб'єкта, методи оцінки часток засновників, організаційно-правову форму підприємства, види додаткового капіталу та період створення господарюючого суб'єкта [1, с. 26].

Висновки. Таким чином, аналіз еволюції поглядів на економічну суть власного капіталу засвідчив неоднозначність в її трактуванні окремими авторами і виникнення при цьому декількох проблем, які потребують вирішення як на рівні підприємства так і на державному рівні. Аудит власного капіталу є одним із найважливіших напрямків проведення аудиту, оскільки є гарантією стабільної роботи підприємства, ефективності і прибутковості його діяльності.

За доцільне проводити аудит власного капіталу за такими напрямками:

- аудит зареєстрованого капіталу;
- аудит додаткового і резервного капіталів;
- аудит прибутку підприємства.

Це допоможе спланувати відповідну кількість аудиторських процедур на кожному етапі та застосовувати їх на дослідній стадії аудиту з метою одержання достовірних аудиторських доказів, що є основою для висловлення незалежної аудиторської думки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Макаренко А. П., Малініна Ю.В. Концептуальні підходи до організації аудиту власного капіталу» / А. П. Макаренко, Ю.В. Малініна // Вісник ZDIA. -2014. - №4. – С. 56-61.

2. Фабіянська В.Ю., Петровська О.П. Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали І Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, 14-15 квітня 2016 року. - Вінниця, ВНАУ, 2018. - с.160

3. Соколов Я.В. Бухгалтерський облік: від витоків до наших днів / Я.В. Соколов; [Навч. посіб. для вузів]. - М .: Аудит, ЮНИТИ, 2018. - 638с.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1«Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга».

5. Власний капітал за видами економічної діяльності станом на 31 грудня 2017 року. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.

Боровець Аліна Миколаївна,
студентка групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Таращенко Володимир Анатолійович,
к.е.н., доцент

ВПЛИВ ЗМІН У ЗАКОНОДАВСТВІ НА ОБЛІК ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Ефективне функціонування податкової системи є однією з основних передумовою розвитку України та забезпечення її стабільності, адже саме мобілізація податкових платежів до бюджету країни дає можливість органам державної виконавчої влади здійснювати фінансування соціальних заходів, а також реалізацію внутрішньої та зовнішньої політики держави.

Одним із загальнодержавних податків, який забезпечує стабільність грошових надходжень до державного бюджету є податок на додану вартість.

В контексті розгляду економічної сутності ПДВ необхідно зазначити, що він є частиною новоствореної вартості, яка своєю чергою утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, а сума входить до продажної ціни товарів (робіт, послуг) та сплачується кінцевим споживачем. Науковці зазначають, що стягнення ПДВ здійснюється на основі кожного акту купівлі-продажу, починаючи зі стадії виробництва товару й закінчуючи його реалізацією [1, с. 219].

«На етапах виробництва товару і реалізації, розмір ПДВ визначається як різниця між сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з продажем товарів і сумою податку, сплаченого його виробником постачальнику сировини та матеріалів, робіт і послуг. Підприємство компенсує свої витрати і додає податок на новостворену на підприємстві вартість на кожному етапі виробництва й обігу товару» [1, с. 220].

Актуалізуючи свою увагу саме на обліку ПДВ, то його тривалий час регулювала Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом Міністерства фінансів від 01.07.1997 р. № 141 (далі - Інструкція № 141). Проте, 09.08.2019 Міністерством фінансів наказом від 18.06.2019 р. № 247 було скасовано Інструкцію № 141.

«У пояснені Міністерство фінансів зазначає, що інструкція № 141 була затверджена ще на виконання Закону України від 03.04.1997 р. №168/97-ВР «Про податок на додану вартість» (далі – Закон про ПДВ). Адже, на момент чинності в нормах Закону були допущені невідповідності та прогалини, які потребували додаткового роз'яснення на рівні підзаконних актів» [2].

Порядок визначення податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ, дати їх виникнення та інших операцій, пов'язаних зі справлянням ПДВ, на сьогоднішній день регулюються Податковим кодексом України. Так, зокрема, ст. 187 та ст. 198 містять норми щодо дати виникнення податкового зобов'язання з ПДВ та дати віднесення сум до податкового кредиту з ПДВ,. А норма ст. 201 ПКУ визначає випадки, у яких податкова накладна є підставою для нарахування ПДВ, що належать до податкового кредиту, та перелік документів у разі її відсутності [3].

Оскільки Закон про ПДВ втратив чинність із прийняттям Податкового кодексу, в якому міститься інформація та усі особливості ПДВ, то Міністерство фінансів дійшло висновку, що необхідність регулювати питання бухобліку ПДВ у вигляді окремої Інструкції втратила свою актуальність.

З втратою чинності Інструкції №141, вітчизняні держметодологи бухобліку не запропонували нових правил бухобліку ПДВ, а відповідно до цього, фахівцям доводиться керуватися релевантними настановами Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Мінфіну від 30.11.1999 р. № 291, та національних П(С)БО[4].

У зв'язку із втратою чинності Інструкції № 141, набуло актуальності питання необхідності прописування у наказі про облікову політику щодо обліку ПДВ.

Міністерство фінансів у коментованому листі вказало, що порядок формування облікової політики визначено у розділі ІІ Наказу Міністерства фінансів № 635 від 27.06.2013 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України»[5].

Відповідно до п. 1.2 цих Методрекомендацій підприємство самостійно визначає облікову політику та вносить зміни до неї.

Змінити облікову політику підприємство може у виняткових випадках, прямо встановлених в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Проте, цей перегляд має бути аргументований та обгрунтований.

Як правило, змінення облікової політики може проводитись з початку року. Але за потреби таку зміну можна провести і в середині року, підставою для цього повинна слугувати вагома причина. З аналізу зазначеного вище, викинає питання, чи є для цього необхідність та чи дійсно щось зміниться у випадку з бухгалтерським обліком ПДВ.

Щодо обікової політики, то вона може змінюватися у випадках, якщо:

- на підприємстві змінюються вимоги відповідно до статутних документів;

-відбуваються зміни щодо вимог органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

- зміни облікової політики забезпечать достовірніше відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Відповідно до п. 12 П(С)БО 6, якщо підприємство прийняло рішення про зміну облікової політики вплив таких змін на операції минулих періодів відображають шляхом:

- коригування нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок звітного року;

- повторного подання фінансової звітності до контролюючих огранів шляхом порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Відповідно до п. 10 П(С)БО 6 не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

- операцій або подій, які за своїм змістом відрізняються від попередніх операцій або подій;

- операцій або подій, які раніше не відбувались.

Аналізуючи зазначену вище інформацію, можна відмітити, що насправді бухгалтерський облік ПДВ не зміниться, підприємства не зможуть придумати щось своє і нове, що кардинально відрізнятиметься від того обліку, який вівся досі. Тож зміни до облікової політики внести можна, та чи потрібно це робити і просто зараз, і в якому вигляді, кожне підприємство вирішує самостійно. Адже скасована Інструкція №141 фактично уточнювала інформацію, яку містить чинна Інструкція №291[6].

Для відображення господарських операцій з ПДВ в бухгалтерському обліку підприємство у звичайному порядку має застосовувати План рахунків та Інструкцію №291.

Фахівці Міністерства фінансів зазначають норму з абз. 3 р. І Інструкції №291, відповідно до якої нові субрахунки до синтетичних рахунків підприємствами вводяться самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності.

Тож підприємство самостійно має визначити, чи вводити нові додаткові субрахунки, і якщо так, то які саме й до яких рахунків.

Можна зробити висновки про те, що все ж необхідно зробити деталізацію обліку ПДВ - як це й було раніше. Адже деталізація має полегшити розуміння ситуації як в цілому, так і окремо за зобов’язаннями, кредитом, в тому числі, підтверджені та непідтверджені, а також «компенсуючі» податкові зобов'язання з ПДВ, ПДВ при донарахуванні до мінімальної бази, по штрафам з ПДВ, коштам на електронному рахунку.

Для цього потрібно прийняти новий нормативно - правовий акт, де детально прописати всі нюанси та процедуру обліку ПДВ.

Також, підприємству варто попіклуватися про унормування альтернативних питань шляхом закріплення свого варіанта в розпорядчому документі про організацію бухобліку або в обліковій політиці підприємства (залежно від того, яке питання буде розглядатись).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Подолянчук О.А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* О.А.Подолянчук 2017. №1. С.82-102. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_1_10 (дата звернення 20.09.2019р.).

2. Лист Міністерства фінансів України № 35210-07-10/22881 від 12.09.2019 р. «Про розгляд запиту» URL: https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/15280-22881mf-19.html (дата звернення 28.09.2019р.).

3. Податковий кодекс України: станом на 16.05.2019 р./ Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення 30.09.2019р.).

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку/ Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013р. / URL: https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/ (дата звернення 28.09.2019р.).

5. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України/ Наказ Міністерства фінансів № 635 від 27.06.2013 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0635201-13 (дата звернення 30.09.2019р.).

6. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій/ Інструкція №291 від 30.11.1999 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99 (дата звернення 30.09.2019р.).

Денісов Сергій Олександрович,
студент групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Мартиненко Валентина Віталіївна,
к.е.н., доцент, доцент кафедри економічної теорії

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ЗАПАСІВ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. *У статті розглянуто мету аналізу запасів виробничої компанії. Визначено основні завдання та етапи аналізу запасів. Проаналізовано показники оборотності, матеріаломісткості та рентабельності запасів підприємства ПАТ «Дніпроважмаш» Зроблено висновки щодо забезпеченості запасами бази дослідження.*

Ключові слова: *запаси, аналіз запасів виробничого підприємства, оборотність, матеріаломісткість, матеріаловіддача, рентабельність запасів.*

Постановка проблеми. Питання аналізу забезпечення і використання запасів в компаніях (в виробництві) мають важливу практичну значущість і виробничу спрямованість так як достатнє забезпечення виробничими запасами і їх продуктивне використання являється основою подальшого розвитку виробництва суб'єктів господарювання. Організація аналізу запасів залежить впливає на точність розрахунку прибутку фірми, її фінансове становище, конкурентоздатність і продуктивність функціонування установи загалом.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемами оцінки і аналізу користування запасами виробничих компаній займалися такі відомі вітчизняні вчені-економісти як: А. Бородкін, Ф. Бутинець, Н. Волкова, С. Голов, І. Дрозд, В. Завгородній, В. Єфіменко, Г. Кірейцев, М. Кужельний, Ю. Литвин, Н. Лоханова, В. Максимова, В. Сопко, Н. Ткаченко, М. Чумаченко.

Метою статті є обґрунтування теоретичних положень щодо проведення аналізу запасів виробничого підприємства (на прикладі ПАТ «Дніпроважмаш»), а також аналіз забезпеченості запасами вищевказаного підприємства.

Виклад основного матеріалу. Однією із умов отримання результативних підсумків від виробничого процесу компанії та підвищення її ефективності являється постійне продумане накопичення запасів та вміле управління ними. Ухвалення рішень відносно управління запасами впливає на увесь господарський процес господарюючого суб'єкта: величину реалізації (виробництва), розмір витрат, прибуток та рентабельність. Тобто, для будь-якої організації все важливішого значення набуває аналіз забезпечення установи запасами і оцінювання ефективності їх витрачання.

Аналіз запасів суб'єкта господарювання, що займається виробництвом передбачає забезпечення ефективного виконання виробничої програми шляхом зведення мінімізації матеріальних витрат, зниження розміру виробничих запасів, зменшення вартості ресурсів і підвищення їх якості.

На основі мети, основними задачами аналізу забезпеченості та використання виробничих запасів установи виступають: «оцінка реальності планів матеріально-технічного постачання, ступеню виконання їх, впливу на обсяг виробництва продукції, її собівартість та інші показники господарської діяльності; оцінка забезпечення підприємства окремими видами виробничих запасів; оцінка рівня інтенсивності та ефективності використання матеріальних ресурсів; визначення характеру складських запасів, оцінка руху та структури споживання матеріальних ресурсів; систематизація факторів, які зумовили відхилення фактичних показників використання виробничих запасів від планових (прогнозованих); моделювання взаємозв'язків між обсягами випуску продукції та матеріаломісткістю, матеріаловіддачею, іншими факторними показниками; виявлення внутрішньовиробничих резервів економії виробничих запасів та оцінка їх впливу на обсяг діяльності» [1, с. 130].

«Оборотність запасів підприємства визначає їх систематичне перетворення у готову продукцію, реалізацію і придбання нових виробничих запасів, необхідних для продовження процесу виробництва. Чим швидше обертаються оборотні ресурси, тим менше їх потрібно в запасі для забезпечення того ж самого обсягу випуску» [2, с. 109].

Оборотність запасів ПАТ «Дніпроважмаш» розрахована в таблиці 1.

Таблиця 1

Оборотність запасів на ПАТ «Дніпроважмаш»

Показники	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Абсолютне відхилення 2017 р. від 2016 р.	Абсолютне відхилення 2018 р. від 2017 р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	670524	611030	638958	-31566	+27928
Середньорічний обсяг запасів, тис. грн	187361	180292	184217	-3144	+3925
Коефіцієнт обертання запасів, оберти	3,58	3,39	3,47	-0,19	0,08
Тривалість обороту запасів, дні	101,99	107,70	105,23	5,71	-2,47
Коефіцієнт закріплення запасів	0,28	0,30	0,29	0,02	-0,01

Джерело: розраховано автором на основі даних підприємства

За даними таблиці 1 можна зробити наступні висновки:

– показник «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» в 2017 році зменшився відносно 2016 р. на 8,9%, проте у 2018 році в порівнянні із 2017 роком значення показника збільшилося на 4,5%;

– показник «Середньорічний обсяг запасів» відповідно в 2017 році зменшився на 3,8%, а в 2018 році зріс на 2,2% порівняно із 2017 роком;

– значення коефіцієнта обертання в 2017 році порівняно із минулим зменшилося на 0,19 обертів, а в 2018 році порівняно з 2017 р. зросло на 0,08 обертів. Тобто фактично кількість обертів запасів зменшилася.

– тривалість обороту запасів у 2017 році в порівнянні із 2016 р. зросла на 5,71 день, що є негативним для організації, проте у 2018 році показник зменшився на 2,47 дня, що позитивно впливає на загальну оборотність запасів;

– розрахунок показника «Коефіцієнт закріплення запасів» дає підстави говорити про зростання величини середнього залишку запа-

сів, що припадають на одну гривню виручки від продажу товару у 2017 році в порівнянні із 2016 роком на 0,02 пункти, а в 2018 році порівняно із 2017 роком, навпаки, величина зменшилася на 0,01 пункти, що відображає поліпшення обертання запасів за підсумками останнього звітного року.

«Для характеристики ефективності використання запасів застосовується система узагальнюючих показників, а саме матеріаловіддача, матеріаломісткість і рентабельність» [3, с. 129]. Дані показники проаналізовані в таблиці 2.

Таблиця 2

Матеріаломісткість, матеріаловіддача та рентабельність запасів ПАТ «Дніпроважмаш»

Показники	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Абсолютне відхилення 2017 р. від 2016 р.	Абсолютне відхилення 2018 р. від 2017 р.
Обсяг виробленої продукції, тис. грн	645232	578494	464361	-66738	-114133
Прибуток від основної діяльності, тис. грн	-3608	-54767	77680	-81288	132447
Середньорічний обсяг виробничих запасів, тис. грн	187361	180292	184217	-3144	3925
Матеріальні витрати, тис. грн	448095	394333	418127	-53762	23794
Матеріаловіддача	1,44	1,47	1,11	0,03	-0,36
Матеріаломісткість	0,69	0,68	0,90	-0,01	0,22
Рентабельність виробничих запасів, %	-1,93	-30,38	42,17	-28,45	72,54

Джерело: розраховано автором на основі даних підприємства

На основі аналізу розрахованих даних слід зробити висновок про збільшення показника «матеріаловіддача» в 2017 році в порівнянні із 2016 роком на 0,03, що має позитивний вплив на діяльність компанії. Проте у 2018 році відносно 2017 р. цей показник знизився на 0,36, що являється негативним явищем для фірми. Крім того, зміна показника «матеріаловіддача» свідчить про зменшення ефективності використання запасів.

Матеріаломісткість продукції в 2017 році порівняно з попереднім періодом знизилася на 0,01, а у 2018 році збільшилася відносно 2017 р. на 0,22. Це говорить, що величина матеріальних витрат на гривню вироблених товарів зросла - продукція стала більш матеріаломісткими.

Рентабельність запасів у 2017 р. порівняно з 2016 р. знизилась на 28,45%. Це стало результатом того, що щвидкість зниження прибутку була вищою за швидкість зниження середньорічного обсягу запасів. Проте, в 2018 р. показник значно зростає (на 72,54%), на 1 грн. запасів припадало 42,17 копійок прибутку від основної діяльності порівняно із збитком у 30,38 копійок в 2017 р.

Висновки. Таким чином, на основі аналізу ефективності використання запасів на ПАТ «Дніпроважмаш» за період 2016-2018 рр. можна відмітити позитивну тенденцію за результатами останнього звітного періоду. Відбувається збільшення ступеня матеріаломісткості та зменшення ступеня матеріаловіддачі. Суб'єкту господарювання слід вжити заходів, що стануть основою подальшого зростання рентабельності. Одним із можливих резервів в цьому напрямку може бути нарощення реалізації виробів, що сприятиме збільшенню прибутку та покращить рентабельність. Раціональне користування запасами в установі являється найважливішим фактором зменшення матеріаломісткості і собівартості виробленої продукції, зростання прибутковості і рентабельності виробничого процесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Довга Т. А. Роль та місце аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства. Молодий вчений. 2015. №5(1). С. 130–134.

2. Польова Т. В., Рєзнік А. С. Оцінка ефективності використання виробничих запасів як підґрунтя для прийняття зважених управлінських рішень. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер. : Економіка. 2017. Вип. 2. С. 106–112.

3. Єршова Н. Ю., Сидорова Ю. О. Актуальні проблеми обліку та аналізу матеріальних запасів в системі забезпечення фінансово-економічної безпеки підприємств. *Інновації в обліково-аналітичному забезпеченні та управлінні фінансово-економічною безпекою держави, регіону, суб'єктів господарювання – міждисциплінарний підхід = Innovations in Accounting and Analytical Support and Management of Financial and Economic Security of State, Region, Business Entities –*

multidisciplinary approach : матеріали 7-ї міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 15 листоп. 2018 р. Харків: ХНУМГ, 2018. С. 129–132

4. Кузьмінська О. Е. Напрями аналізу виробничих запасів підприємств. *Вчені записки*. 2016. №16. С. 174–180.

Дідківська Наталія Андріївна,
студентка групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Лісовий Андрій Васильович,
д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту та економічного аналізу

ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ З РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ

Анотація. *В статті розглянуто сутність, зміст, мету та завдання податкового контролю. Визначено елементи здійснення податкового контролю за розрахунками за податком на доходи фізичних осіб. Проаналізовано етапи здійснення податкової перевірки розрахунків з ПДФО та відповідальність при виявленні порушень. З'ясовано способи часткового та повного ухилення від сплати податку та визначено перспективи його удосконалення.*

Ключові слова: *загальний оподатковуваний дохід, камеральна перевірка, податковий контроль, податок на доходи фізичних осіб, ухилення від оподаткування..*

Постановка проблеми. Податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) може здійснювати як стимулюючий, так і дестимулюючий вплив на обсяг споживання. Сьогодні, поряд з адміністративними, основними інструментами розв'язання проблеми регулювання рівня доходів населення, в тому числі і боротьби з бідністю, є інструменти економічні. Через це здійснення податкового контролю за процесом оподаткування ПДФО набуває актуальності та значущості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами податкового контролю в різний час займалися такі вітчизняні вчені як П.К. Бечко, Н.Б. Гусак, Ю.Д. Гусак, О.В. Жигаленко, Н.Г. Карпенко, К.Ф. Ковальчук, І.В. Комарова, І.В. Лещух, М.І. Мельник, О.Є. Найденко,

К.А. Пилипенко, Ф.М. Ткачик, В.В. Угрин, О.А. Шевчук та ін. Однак в їхніх працях, в основному, розглядалися питання здійснення податкового контролю загалом. Лише окремі роботи присвячені дослідженню контрольних заходів з боку фіскальних органів за нарахуванням та сплатою ПДФО, відсутня єдина думка у визначенні поняття «податковий контроль» та не існує єдиного механізму його здійснення.

Постановка завдання. Мета статті полягає у розкритті сутності та механізму здійснення податкового контролю за розрахунками за ПДФО та проблемами його реалізації в Україні на сучасному етапі.

Виклад основного матеріалу. Існування системи оподаткування в усі часи спонукає платників податків вийти з-під державного контролю для зменшення сум податку або взагалі ухилення від його сплати. Податковий контроль має на меті удосконалити взаємовідносини між державою в особі контролюючих органів та платниками податків шляхом відстеження особливостей руху грошових потоків у вигляді податків від індивідуальних чи корпоративних власників до державної скарбниці.

Предметом податкового контролю є перевірка правильності розрахунків сум податків до сплати в бюджет, повнота та своєчасність перерахування, здійснення дій, які безпосередньо пов'язані із виконанням платниками податків обов'язків з постановки на облік в фіскальних органах, складання та подання звітності встановленої форми в передбачені законом терміни.

Вітчизняні вчені по-різному визначають сутність поняття «податковий контроль»: одні дають його визначення як правової категорії, інші вбачають в ньому функцію управління системою оподаткування.

Найповніше сутність поняття «податковий контроль» відображається в ст. 26.1. Податкового кодексу України. Так, згідно ПКУ, податковий контроль — це «система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [2].

О. Доброскок вважає, що мета податкового контролю полягає в організації повного та своєчасного надходження податкових зобов'язань згідно діючого законодавства шляхом запобігання, розкриття, припинення податкових правопорушень та відшкодування втрат бюджету [6].

До складових елементів податкового контролю відноситься: облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючого органу (збір, узагальнення, оцінка інформації), проведення перевірок і звірок платників податків.

Базою оподаткування ПДФО згідно з п. 164.1 розділу IV ПКУ є загальний оподатковуваний дохід платника податку [2]. Податок сплачується тільки фізичними особами або їх представниками — податковими агентами за рахунок фізичних осіб.

В умовах скорочення темпів росту доходів громадян та зростання рівня податкових ухилень потреби держави в асигнуваннях не забезпечуються повною мірою [9, с. 148].

Ухилення від сплати податків характерні для країн, що розвиваються, через економічну нестабільність.

І. А. Майбуров пояснює сутність поняття «податкові ухилення» як «форма зменшення податкових та інших обов'язкових платежів, за якої платник податків навмисно чи ненавмисно ухиляється від сплати податків або скорочує розмір своїх податкових зобов'язань із порушенням норм чинного законодавства» [7, с. 385].

Основні завдання податкового контролю розрахунків з бюджетом за ПДФО на підприємстві наведені на рис. 1.

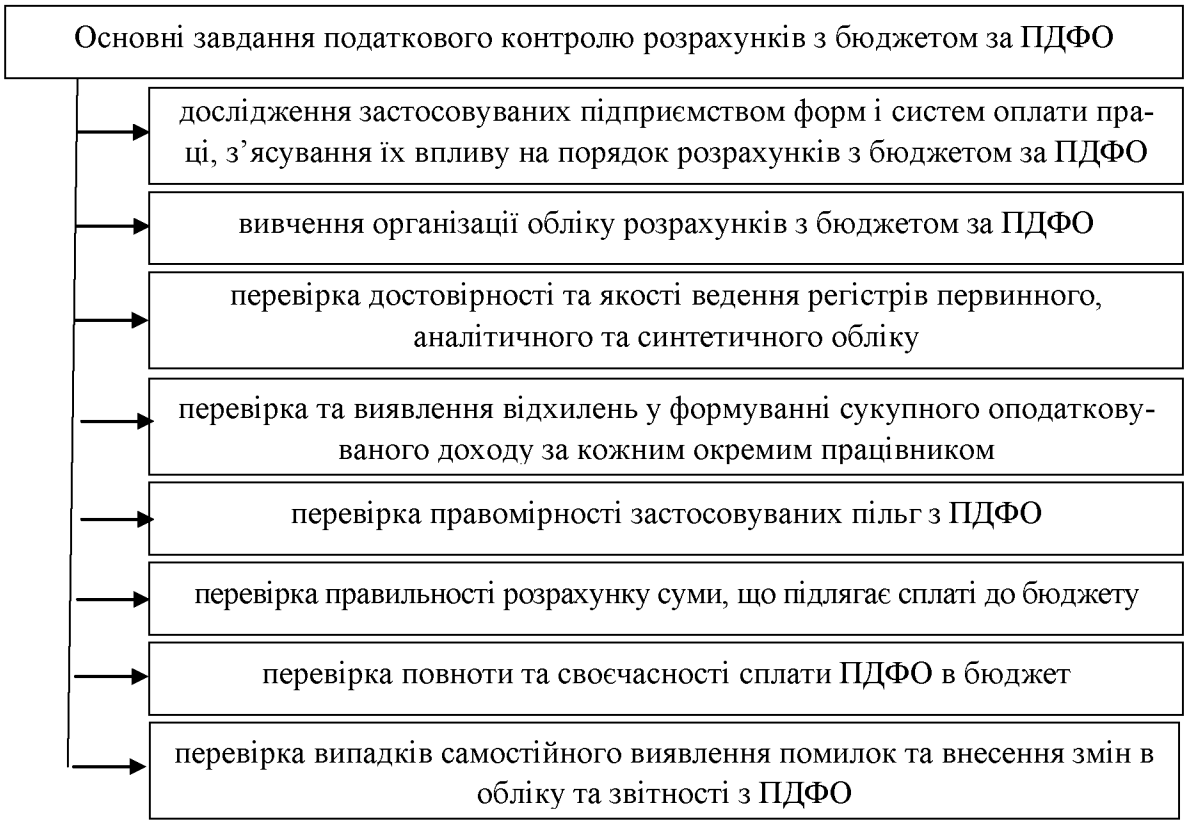


Рис. 1. Основні завдання податкового контролю розрахунків з бюджетом за ПДФО на підприємстві

Податковий контроль за ПДФО здійснюється у формі камеральної перевірки або ревізії підрозділами з контролю чи аудиту.

Камеральна перевірка розрахунків за ПДФО проводиться в приміщенні контролюючого органу на підставі даних податкової декларації без спеціального рішення чи направлення на її проведення без згоди чи присутності платника податку. Згідно п. 76.1 ПКУ перевірка є суцільною і здійснюється посадовими особами контролюючого органу [2].

Предметом камеральної перевірки є дотримання термінів подання податкової декларації з ПДФО, логіка, арифметика та правильність заповнення показників, відповідність бланку декларації, наявність додатків та підписів.

Регламентація проведення камеральної перевірки здійснюється відповідно до п. 76.2 ПКУ, а результати оформлюються згідно ст. 86 ПКУ [2]. Так, при встановленні порушень складають акт у 2 примірниках, який підписується посадовими особами перевіряючого органу, реєструється та надсилається чи вручається протягом трьох робочих днів платнику ПДФО (податковому агенту) в порядку згідно ст. 42 ПКУ [4].

Механізм здійснення податкового контролю за ПДФО передбачає перевірку дотримання регламенту справляння податку.

Перший крок – ознайомлення з наявною системою обліку праці та заробітної плати [3, с. 220]. Суб'єкт перевірки здійснює перевірку чисельності працівників підприємства та правильність відображення цього показника у звітності. В ході перевірки розрахунків за ПДФО перевіряється якість ведення обліку праці та заробітної плати [4].

Особлива увага приділяється перевірці сум сукупного оподаткованого доходу, оскільки розмір податку знаходиться в прямо пропорційній залежності від неї. Слід перевірити відповідність рівня оплати праці працівників підприємства за повністю відпрацьований час законодавчо встановленому мінімальному розміру заробітної плати.

Уваги потребує перевірка наявності документів та правомірності застосування податкової соціальної пільги при утриманні ПДФО. Також важливо перевірити повноту та своєчасность сплати податку в бюджет. Перевірці підлягають дані платіжних доручень та виписок банку: вони звіряються з даними фактично нарахованих сум ПДФО.

Загальна сума нарахованого ПДФО по кредиту рах. 64 «Розрахунки за податками й платежами» за субрахунком «Розрахунки з бюджетом за ПДФО» звіряється із підсумком ПДФО у розрахунково-платіжних відомостях [5].

П. 14.1.1180 ПКУ на податкових агентів покладено зобов'язання щодо нарахування, утримання та сплати ПДФО в бюджет, ведення податкового обліку, подання податкової звітності до контролюючих органів [2]. Податковий агент несе відповідальність за порушення податкового законодавства.

За наявності підстав до порушників застосовуються заходи у вигляді адміністративної, фінансової чи кримінальної відповідальності згідно з гл. 11 розділу II ПКУ [2].

За даними міжнародної Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів (АССА), українська тіньова економіка складає близько 46 % від офіційного ВВП. За оцінкою уряду ця цифра становить приблизно 35 % [8]. Ці цифри свідчать про значні втрати бюджетом податкових надходжень, в тому числі і з ПДФО. Для скорочення тіньового бізнесу необхідно активізувати роботу з виявлення нелегально функціонуючих підприємств та неофіційного застосування найманої праці.

При здійсненні податкового контролю за розрахунками з ПДФО необхідно звертати увагу на адресу сплати ПДФО відокремленими підрозділами юридичних осіб. Частиною 2 ст. 64 Бюджетного кодексу України визначено, що ПДФО, який сплачується юридичною особою (її філією, відділенням, іншим відокремленим підрозділом) чи представництвом нерезидента — юридичної особи, зараховується до відповідного бюджету за їх місцезнаходженням (розташуванням) в обсягах податку, нарахованого на доходи, що виплачуються фізичній особі [1].

Отже, сплата податку повинна здійснюватися виключно за місцем їх фактичного територіального розміщення.

В умовах активного застосування пластикових карток податкові органи повинні здійснювати контроль над доходами, які зараховуються на картку та чи сплачений ПДФО з таких доходів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, здійснення фіскальними органами податкового контролю за розрахунками з ПДФО є важливою ділянкою роботи. Оскільки суми ПДФО, що сплачуються податковими агентами, утримуються із заробітної плати найманих працівників, то інтерес податкового агента при умисному викривленні сум податку криється в зменшенні фонду оплати праці і, відповідно, суми ЄСВ, який нараховується на фонд оплати праці.

Подальші дослідження механізму податкового контролю за розрахунками з ПДФО повинні бути направлені на удосконалення його інституційного, інформаційного та нормативно-правового супроводу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України: Закон, Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс] – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17 (Дата звертання 6 жовтня 2019).

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — База даних „Законодавство України" / ВР України — URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17. (Дата звертання – 24 вересня 2019 р.).

3. Гусак Н. Б. Контроль податкових органів за діяльністю підприємств. [навч. посіб.] / Н. Б. Гусак, Ю. Д. Гусак - К. : Центр учбової літератури, 2007. – 320 с.

4. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : [навч. посіб.] /Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.

5. Дмитренко Е. С.Удосконалення механізму сплата та відшкодування ПДФО / Е. С. Дмитренко // Вісник прокуратури. – 2007. – № 8. – С. 109 - 113.

6. Доброскок О. В. Податковий контроль та його ефективність : [навч. посіб.] – К. : Алерта, 2012. – 238 с.

7. Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с

8. Рейтинг схем ухилення від податків: на чому український бюджет "втрачає" найбільше. [Електронний ресурс] – URL: https://voxukraine.org/uk/rejting-shem-uhilennya-vid-podatkiv-ina-chomu-ukrayinskij-byudzhet-vtrachaye-najbilshe/ (дата звертання 6 жовтня 2019).

9. Фролова Н. Б. Порівняльний аналіз факторів ухилення від сплати податків в Україні та США / Н. Б. Фролова // Економіка і прогнозування. – 2014. – № 3. – С. 148-156.

Дмитренко Євгенія Ігорівна,
студентка групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Лісовий Андрій Васильович,
д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту та економічного аналізу

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПРОЦЕСУ ГАРМОНІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Ключові слова: *фінансова звітність, гармонізація, міжнародні стандарти фінансової звітності,*

Актуальність тематики дослідження. В Україні процес гармонізації фінансової звітності підприємств здійснюється шляхом запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ). Процес практичного запровадження МСФЗ порушує проблемні питання організаційного, інституційного, стратегічного та правового характеру, які визначають подальший хід запровадження МСФЗ в Україні.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Особливості складання фінансової звітності вітчизняних підприємств за МСФЗ були висвітлені у працях: Н.С. Акімової, Л.Т. Богуцької, Ф.Ф. Бутинця, Ю.А. Вериги, С.В. Івахненкова, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, С.В. Кузнецова, О.І. Лайко, Л.В. Шкуліпи та ін.

Метою дослідження є визначення проблем, з якими стикаються українські підприємства під час здійснення переходу до МСФЗ та шляхи їх вирішення; здійснити аналіз методів, які застосовуються підприємствами при переході до МСФЗ, визначення їх недоліків і переваг.

Виклад основного матеріалу. В сучасних умовах успішне функціонування підприємств України потребує підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності на підставі створення конкурентноздатної продукції, вдосконалення методів управління виробництвом та залучення інвестицій. Задля досягнення цієї мети необхідно

мати таку інформаційну систему, яка здатна задовольнити запити всіх зацікавлених користувачів для обґрунтування і прийняття управлінських рішень. В загальному розумінні інструментом інформування про стан підприємства виступає саме фінансова звітність.

Для залучення інвестицій у вітчизняний бізнес, на думку Д.М. Трачова та Л.А. Сахно, необхідно підвищувати прозорість фінансово-господарської діяльності підприємств, у тому числі через запровадження стандартів, які будуть зрозумілі іноземним інвесторам. «Необхідність складати фінансову звітність за міжнародними стандартами виникає в першу чергу у підприємств, що працюють з іноземними банками й інвесторами. Такі компанії можуть розраховувати на зниження процентної ставки під час залучення фінансування з-за кордону, оскільки інвестор у цьому разі здатний об'єктивно оцінити ризики, що закладають в ставку по кредиту» [1, с. 272].

Взагалі, ідея необхідності міжнародної гармонізації в обліку і звітності виникла як результат формування транснаціональних корпорацій, коли проявилися проблеми в підготовці консолідованої звітності таких компаній, пов'язані з відмінностями в національних системах бухгалтерського обліку. Причини виникнення вказаних проблем схематично зображено на рис. 1.1.

Для забезпечення гармонізації фінансового обліку і фінансової звітності у 1973 році був створений Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) на підставі угоди фахових організацій бухгалтерів Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, Сполучених Штатів Америки, Франції та Японії [2, с. 17]. За свою діяльність КМСБО було видано 41 міжнародний стандарт з бухгалтерського обліку.

У 2000 році був прийнятий новий статут, згідно з яким Комітет було перейменовано у Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – РМСБО). У новому статуті РМСБО викладено такі цілі діяльності:



Рис. 1.1. Причини виникнення проблем гармонізації міжнародної фінансової звітності

- розробка в інтересах громадськості єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів бухгалтерського обліку, що мають обов'язкову силу, відповідно до яких у фінансовій звітності повинна розкриватися якісна, прозора та порівнянна інформація, для того щоб учасники фондових ринків та інші користувачі могли приймати обґрунтовані економічні рішення;
- поширення й забезпечення суворого дотримання цих стандартів;
- забезпечення максимального зближення національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, виходячи з найбільш оптимального вирішення питань бухгалтерського обліку та звітності [3, с. 19].

Прагнення суб'єктів господарювання до інтеграції в області бухгалтерського обліку і звітності, на думку П. Уолтона, пояснюється зацікавленістю в створенні умов діяльності, виконання яких затне наділити їх конкурентними перевагами [4, с. 22]. Підприємство, фінансова звітність якого є зрозумілою користувачам різних країн, є більш конкурентоспроможним через те, що викликає більшу довіру у економічних партнерів.

Для українських суб'єктів господарювання ведення обліку та складання фінансової звітності за міжнародними стандартами стає об'єктивною необхідністю. Але підприємство, яке вперше стикається з проблематикою переходу на МСФЗ, шукає відповіді на низку запитань, одним із головних є обрання способу підготовки звітності за МСФЗ.

Згідно з вимогами чинного законодавства, формування показників фінансової звітності відповідно до МСФЗ можливо здійснювати двома шляхами: методом трансформації чи методом паралельного обліку [5, с. 1304]. Порівняння методів отримання звітності за МСФЗ наведено у таблиці 1.1

Таблиця 1.1

Порівняння методів отримання звітності за МСФЗ [6, с. 49]

Ознака	Трансформація звітності	Паралельний облік
Достовірність звітності	(-) потенційно високий інформаційний ризик, неминуча присутність суб'єктивних оцінок	(+) потенційно високий ступінь надійності інформації
Фінансова затратність	(+)не вимагає від компанії суттєвих витрат	(-) вимагає від компанії суттєвих витрат
Період складання звітності	(+)нетривалий	(-) тривалий, оскільки має на увазі «відлагодження» системи паралельного обліку
Оперативність складання звітності	(-) тільки після складання національної звітності	(+) практично одночасно із складанням національної звітності

Водночас, в способах трансформації та паралельного обліку можна виділити деяку спільність, пов'язану з тим, що обидва ці способи мають однакову мету – отримання фінансової звітності, що буде відповідати міжнародним стандартам.

Деякі науковці виділяють ще один метод складання звітності - метод трансляції проводок (записів), що займає проміжне положення між методом паралельного обліку і методом трансформації по трудомісткості і якості складання звітності відповідно до МСФЗ.

При використанні цього методу автоматична трансляція даних виконується на основі таблиці відповідності рахунків українського бухгалтерського обліку та рахунків міжнародного обліку, яка називається «маппінг». Операції, відображення яких в системі рахунків

НП(С)БО, П(С)БО та МСФЗ відрізняються, розраховуються паралельно за допомогою відповідних алгоритмів. При цьому способі реалізується можливість бачити всі проводки в обліку. На думку Акімової Н.С. «Цей метод є оптимальним способом підготовки звітності по МСФО, що визначає необхідність подальшої теоретичної та практичної розробки цього способу з метою формування пропозицій щодо подальшого розвитку методики, яка реалізується в рамках цього способу, а також підвищення точності й оперативності подання формованої фінансової інформації» [7, с. 292].

Ще однією проблемою суб'єктів господарювання є відсутність висококваліфікованих спеціалістів, що знаються на МСФЗ. Оскільки при застосуванні одного із методів суб'єкт повинен пам'ятати, що точність інформації в більшій мірі залежить від знань і умінь фахівців, які здійснюють процес переходу фінансової звітності до МСФЗ, робота яких впливає на якість коригувань при підготовці фінансових звітів.

Вирішення даного питання на рівні підприємства може здійснюватись шляхом залучення спеціалізованих аудиторських чи консалтингових фірм; працевлаштування персоналу з відповідними знаннями, кваліфікацією чи сертифікатами; проведення додаткового навчання для вже працюючих спеціалістів підприємства [8, с. 305].

Але поряд з цим виникає низка й інших проблем, вирішення яких повинне здійснюватись на законодавчому рівні.

О.І. Лайко та А.О. Прокоф'єва стверджують, що перехід до міжнародних стандартів змусить адаптувати податкове, господарське і корпоративне законодавство до принципів МСФЗ, а також ухвалити або змінити низку законодавчо-нормативних актів, які регулюють ведення документації та правила складання фінансових звітів, що, зокрема, позитивно вплине на вирішення таких проблем, як: нестабільність і величезний обсяг державного регулювання; сильний податковий тиск; труднощі у визначенні чітких умов одержання права власності [9, с. 76].

Висновки. Таким чином, аналізуючи дослідження процесу гармонізації фінансової звітності українських підприємств можна зрозуміти, що складання фінансової звітності у відповідності з МСФЗ – необхідна умова виходу вітчизняних компаній на західні ринки капіталу.

Учасники ринку зацікавлені отримувати повну та відкриту інформацію про діяльність підприємств. Ринкові відносини породжують зацікавленість позичальників і кредиторів, емітентів і інвесторів, банків і вкладників, директорів і акціонерів. На основі прозорої

фінансової звітності можна бачити ефективність рішень і відповідальність тих, хто приймає рішення.

Впровадження у вітчизняну практику МСФЗ викликає ряд проблем, що можуть виникнути у суб'єктів господарювання. Вирішення яких повинно здійснюватись як на рівні підприємства, так і на державному рівні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Трачова Д. М. Перехід на Міжнародні стандарти обліку і звітності:проблеми і перспективи / Д. М. Трачова, Л. А. Сахно. // Вісник Таврійського державного агротехнічного університету. – 2016. – №4. – С. 270–276.

2. Пархоменко В. М. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч.посіб. / В. М. Пархоменко, Н. М. Малюга. – Київ, 2019. – 120 с.

3. Литвин Н. Б. Фінансовий облік у банках (у контексті МСФЗ): підруч. / Н. Б. Литвин. - К.: «Хай-Тек Прес»,2010. – 608 с.

4. Walton P. International Accounting / P.Walton. - L.: International Thomson Business Press, 1998. - 654 p.

5. Богуцька Л. Т. Актуальні питання підготовки фінансової звітності за МСФЗ: завдання та виклики сучасності / Л. Т. Богуцька // Економіка і суспільство. – 2017. - №13. - С. 1302-1306.

6. Шкуліпа Л. В. Трансформація фінансової звітності на IFRS: сучасні питання/ Л. В. Шкуліпа // Молодий вчений. – 2016. - №8. - С. 48-54.

7. Акімова Н. С. Методичні підходи до трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ / Н. С. Акімова // Проблеми економіки. -2018. - №4. - С. 286-292.

8. Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки : тези доповідей І Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. – Ужгород: «Говерла», 2017. – 468 с.

9. Лайко О. І. Уніфікація облікового процесу за МСБО як засіб активізації інвестиційних процесів / О. І. Лайко, А. О. Прокоф'єва // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 1. – Т. 1. – С. 72-78

Зеленюк Олег Юрійович,
студент групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Мельник Микола Миколайович,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

ПРОБЛЕМАТИКА ОБЛІКУ ФАКТОРИНГОВИХ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ ЕЛЕКТРОННИХ ГРОШЕЙ

У статті проаналізовано проблеми та дискусійні питання пов'язані з методологією бухгалтерського обліку факторингових операцій із застосуванням електронних грошей

Ключові слова: *факторинг, облік, фінансові результати, електронні гроші*

Постановка проблеми. Протягом останніх років банківська система України перетворилася на одну з провідних сфер підприємницької діяльності, яка приносить значний фінансовий зиск. Тому зрозуміло, що більша частина українських комерційних банків звернули увагу на перспективнішу форму роботи з клієнтами – надання їм комплексних банківських послуг пов'язаних з обігом електронних грошей.

Особливого підходу до обліку операцій з електронними грошима потребуватимуть активні операції банків, які сьогодні не розглядаються у науковій літературі, але й не спростовується можливість, наприклад, видачі банками кредитів електронними грошима. Звісно, кредитування за допомогою такого платіжного засобу можливе невеликими сумами в межах загальних лімітів використання електронних грошей. Сьогодні обмеження у використанні електронних грошей стосуються максимальної суми, що може зберігатися на електронному гаманці та використовуватись протягом певного періоду в часі, пов'язані із інформаційною безпекою, зменшенням ризиків відмивання (легалізації) коштів одержаних злочинним шляхом або фінансування тероризму тощо [5, с. 101].

Проте, з часом інструменти уникнення вказаних ризиків можуть стати іншими, тому і обмеження до операцій з електронними грошима можуть зникнути. При цьому електронні гроші як зручний та безпечний платіжний засіб до того часу зможуть набути належної популярності та

ще більшої безпеки. Саме тоді й будуть необхідні інструменти роботи з вказаною формою коштів, у тому числі й методи бухгалтерського обліку. Даний підхід актуалізує розгляд зазначених перспектив на прикладі одного з важливих фінансових інструментів в сучасному банківському бізнесі – факторингу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Позитивний вплив на обґрунтування організації бухгалтерського обліку факторингових операцій в банках України справили праці багатьох вітчизняних і зарубіжних учених у галузі загальної теорії і практики господарського обліку. Авторами цих досліджень є провідні вітчизняні науковці: А. Герасимович, В. Гриценко, І. Гнуєшева, В. Жук, О. Кацило, Н. Карчова, Л. Кіндрацька, Т. Кривовяз, М. Козакова, О. Мельниченко, М. Нестенко, Л. Панкратова, Ю. Філіпенко та ін.

Метою статті є дослідження наукової проблематики та дискусійних питань пов'язаних з методологією бухгалтерського обліку факторингових операцій із застосуванням електронних грошей.

Виклад основного матеріалу. Факторинг – процес переуступки фактору неоплачених боргових вимог. Однин з основних банківських операцій, що передбачає придбання права вимоги на виконання зобов'язань у грошовій формі за поставлені товари чи надані послуги і прийняття на себе ризику виконання таких вимог та прийом платежів. Це фінансування під відступлення права грошової вимоги: одна сторона (фактор) передає або зобов'язується передати грошові кошти в розпорядження другої сторони (клієнта) за плату, а клієнт відступає або зобов'язується відступити факторові своє право грошової вимоги до третьої особи (боржника) [1] Завдяки ньому збільшується товарообіг в країні та забезпечується необхідний рівень дохідності усіх учасників правовідносин:

– постачальників, які своєчасно отримують кошти за поставлені товари для використання їх для подальшого придбання чи виготовлення продукції;

– покупців, котрі мають можливість використовувати відстрочені платежі для розрахунків з постачальниками фактично після реалізації товару та отримання від цього доходу;

– фактори (банки чи факторингові компанії) – комісійний та процентний дохід за фінансування операцій факторингу.

У факторинговій операції здебільшого беруть участь три сторони: дебітор – покупець товарів чи послуг клієнта; клієнт, котрий продає банку свою дебіторську заборгованість; банк, що купує дебіторську

заборгованість клієнта і надає додаткові послуги за цією факторинговою операцією. Операція факторингу полягає в тому, що факторинговий відділ банку купує боргові вимоги (рахунки-фактури) клієнта на умовах негайної оплати 70 – 90 % вартості відфактурених поставок і сплати іншої частини за відрахуванням процента за кредит та комісійних платежів, у строго обумовлені терміни незалежно від надходження виторгу від дебіторів. Зрозуміло, що 10 – 30 %, які лишились, банк утримує як компенсацію ризику до погашення боргу. Після погашення боргу банк повертає утриману суму клієнтові. Утримані банком 10 –30 % від суми боргу є також заходом стимулювання клієнта до належного виконання обов'язків щодо поставки. Якщо боржник не оплачує в термін рахунку факторингу, то виплати замість цього здійснює факторинговий відділ [7, с. 298-299].

При укладанні факторингових угод комерційні банки отримують від клієнтів розрахункові і платіжні документи, які підтверджують дебіторську заборгованість за товари і наданні послуги. Відповідно до плану рахунків банки обліковують цю операцію на позабалансових рахунках (таблиця 1).

Таблиця 1

Облік за операціями факторингу [7, с. 301]

Етапи	Кореспонденція	
1. На дату укладання факторингової угоди, сума, яку банк-фактор зобов'язується сплатити клієнту	Дт 9129 «Інші зобов'язання з кредитування, що надані клієнтам»	Кт 9900 «Контрахунок»
2. Отримані банком розрахункові документи, обліковані за номінальною вартістю	Дт 9800 «Розрахункові документи за факторинговими операціями»	Кт 9910 «Контррахунок»
3. При проведенні факторингу: 3.1. банк видає клієнту аванс в розмірі всієї суми дебіторської заборгованості або у вигляді фіксованого проценту	Дт 2030 «Рахунки суб'єктів господарської діяльності за факторинговими операціями»	Кт 2600 «Кошти на вимогу суб'єктів господарювання»
3.2. або якщо утримано банком авансом комісійні і процентні доходи	Дт 2030 «Вимоги, що придбані за операціями факторингу із суб'єктами господарювання»	Кт 2036 «Неамортизований дисконт за вимогами, що придбані за операціями факторингу із суб'єктами господарювання»

4. Одночасно сума авансу відображається позабалансом як зменшення зобов'язань банку перед клієнтом	Дт 9900 «Контррахунок»	Кт 9129 «Інші зобов'язання з кредитування, які надані клієнтам»
5. Якщо банки отримати платежі від дебітора, але ще не провели дану операцію, то їх відображають за транзитним рахунком	Дт 1200, 2600 Кореспондентський рахунок, поточний рахунок клієнта	Кт 3739 «Транзитний рахунок за іншими розрахунками»
6. Після того як платіж буде проведено, відповідна сума переноситься на рахунок факторингових операцій	Дт 3739 «Транзитний рахунок за іншими розрахунками»	Кт 2030 «Вимоги, що придбанні за операціями факторингу із суб'єктами господарювання»
7. На дату розрахунків, яку зазначено у факторинговій угоді, банк здійснює оплату купленої дебіторської заборгованості і перерахування коштів на поточний рахунок клієнта	Дт 2030 «Вимоги, що придбанні за операціями факторингу із суб'єктами господарювання»	Кт 1200, 2600 Кореспондентський рахунок, поточний рахунок клієнта

Однією з умов надання банками послуг кредитування, факторингових, лізингових та інших активних операцій часто є відкриття клієнтами рахунків у цьому банку, на який зараховуються кошти клієнту за такими договорами, з яких списується на умовах договірного списання винагорода банку за здійснення операцій тощо. Така практика зрозуміла з точки зору ведення банківського бізнесу: крім отримання прямих доходів від вказаних та інших послуг, банки мають можливість, залучивши клієнта на комплексне обслуговування, отримувати додаткові вигоди у вигляді використання коштів клієнта на залишку на такому рахунку, продажу йому інших супутніх банківських послуг, отримувати доходи за відкриття та ведення рахунків тощо. Крім того, ставши клієнтами одного банку, юридичні та фізичні особи часто не прагнуть відкривати додатково рахунки в інших, зважаючи на необхідність додаткових фінансових затрат та браку часу [4, с. 300].

Зважаючи на викладене, операції, в тому числі й активні, за допомогою електронних грошей зможуть вирішити вказаний конфлікт інтересів завдяки тому, що клієнтам не буде потреби здійснювати супроводження рахунків у кожному з банків, де він має намір отримати

визначену одну послугу. З іншого боку, банки, що надаватимуть можливість клієнтам обирати, здійснювати операції традиційним способом чи за допомогою електронних грошей, матимуть конкурентні переваги та зможуть отримувати додатковий дохід не від ведення поточних чи інших рахунків клієнтів, а від операцій з електронними грошима.

В таблиці 2 нами запропонований порядок з використанням електронних грошей при факторингових операціях.

Таблиця 2

Облік за операціями факторингу із використанням електронних грошей [4, с. 300]

№	Операція	Дебет	Кредит
1.	Відображення зобов'язання банку з надання йому коштів клієнту	9129	9900
2.	Приймання банком документів за факторинговими операціями (накладні, рахунки-фактури тощо)	9800	9910
3.	Емісія електронних грошей та зарахування їх на електронний гаманець постачальника за договором факторингу	2030	2602
4.	Сплата комісійної винагороди банку за здійснення розрахунків за кожною операцією поставки товару клієнтом–постачальником товарів на умовах відстрочення платежу, який уклав договір факторингу з банком	2602	6110
5.	Оплата клієнтом комісійної винагороди банку за обслуговування дебіторської заборгованості (з ПДВ)	2602	3739
6.	Нарахування податку на додану вартість	3739	3622
7.	Нарахування комісійних доходів банку за адміністрування дебіторської заборгованості	3739	6111
8.	Оприбуткування повної суми права вимоги, що придбане банком	9800	9910

Висновки. Наведений порядок бухгалтерських проведень демонструє простоту в обліковому сенсі переходу від традиційних розрахунків з використанням поточних рахунків клієнтів до використання банками під час проведення активних операцій електронних грошей. Зазначимо, що здійснення факторингових операцій є ефективним засобом зменшення ризику для підприємств, а для комерційних банків вони дають можливість залучати нових клієнтів, розширити свою діяльність і

збільшити власні доходи. Водночас розвиток операцій факторингу із використанням електронних грошей потребує створення інституційних умов, насамперед, податкового законодавства і нормативно-правової бази та вдосконалення методики обліку, що дозволить факторингу ефективно розвиватися в майбутньому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Арбузов С. Г., Колобов Ю. В., Міщенко В. І., Науменкова С. В. Банківська енциклопедія. К.: Центр наукових досліджень Національного банку України: Знання, 2011. 504 с.

2. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / ред. О. О. Аврамчук. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. 648 с.

3. Карчова Н. В. Особливості обліку факторингових операцій. *Управління розвитком*, 2011. № 3(100). С. 160 – 161.

4. Мельниченко О. В. Концепція обліку електронних грошей у банках. *Проблеми економіки*, 2014. № 2. С. 296 – 301.

5. Мельниченко О. В. Організація і методологія аналізу і аудиту електронних грошей в банках: дис ... д-ра екон. наук. Житомир, 2016. 481 с.

6. Настенко М. М., Копитчук Т. М. Особливості бухгалтерського обліку факторингових операцій в комерційних банках України. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*, 2012. Вип. 9(2). С. 478 – 486.

7. Панкратова Л. А. Особливості обліку факторингових операцій в комерційних банківських структурах. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*, 2016. Вип. 88(2). С. 297 – 304.

Качан Вадім Володимирович,
студент групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Салямон-Міхєєва Катерина Дмитрівна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту та економічного аналізу

ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД АУДИТУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Анотація. *У статті розглянуті проблемні аспекти організаційно-методичних засад аудиту дебіторської заборгованості. Обґрунтовано необхідність врахування нових вимог щодо аудиторських процедур. Визначено та запропоновано удосконалення організаційно-методичних засад аудиту дебіторської заборгованості.*

Ключові слова: *дебіторська заборгованість, аудит, організація аудиту, методика аудиту.*

Abstract. *The article deals with the problematic aspects of organizational and methodological principles of accounts receivable audit. The necessity to take into account new requirements for audit procedures is substantiated. Improvement of organizational and methodological principles of accounts receivable audit is identified and proposed.*

Key-words: *accounts receivable, audit, audit organization, audit methodology.*

Постановка проблеми. В умовах постійних змін та глобалізації вітчизняного ринку аудиторських послуг та норм ведення бухгалтерського обліку, стрімко зростає потреба у детальному огляді обліку розрахунків із дебіторами. Неспроможність ефективно управляти дебіторською заборгованістю в умовах нестабільності, збільшило ризики отримання викривлених даних щодо фінансового стану підприємства. Тому, якісно організований аудит дебіторської заборгованості – це можливість виявити слабкі сторони підприємства в організації ведення розрахунків з дебіторами.

На сьогодні аудит дебіторської заборгованості, як окремий вид аудиторських послуг зустрічається рідко. Здебільшого, даний вид аудиторської перевірки проводиться в розрізі аудиту дебіторської заборгованості, цей кластер аудиторського процесу потребує подальших досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Інформаційна база для активації нових пропозицій щодо аудиту дебіторської заборгованості, була закладена значною кількістю зарубіжних та вітчизняних учених. Серед них: Бланк І.О., Білуха М.Т., Добровський В.М., Лисенко В.С,, Редницький В.С., Гончарук Я.А., Грабова Н.М., Кулаковська Л.П., Стоун Д., Хітчинг К., Петрик О.А., Аренс Е., Адамас Р.А., Бєлокоз О.І., Шеремет А.Д. та інші.

Проте вивчення літературних джерел показало, що наразі відсутня єдина методика проведення аудиту дебіторської заборгованості.

Мета статті полягає в наданні практичних рекомендацій щодо вдосконалення організаційно-методичних засад аудиту дебіторської заборгованості. Для досягнення поставленої мети, було поставлено ряд завдань. А саме: проаналізувати економічну сутність поняття дебіторської заборгованості; визначити завдання аудиту дебіторської заборгованості та її значущість; розглянути проблемні питання організаційно-методичних засад аудиту дебіторської заборгованості та запропонувати шляхи їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. Фінансовий стан будь-якого підприємства безпосередньо залежить від платіжної дисципліни кожного з контрагентів.

Ефективність аудиторської перевірки дебіторської заборгованості на пряму корелює з компетентністю аудитора у даному питанні. При цьому, основою компетентності є, насамперед, розуміння економічної сутності самого явища дебіторської заборгованості. Зважаючи на велику кількість трактувань, як нормативних так і авторських, проаналізуємо різні дефініції означеного поняття (табл. 1).

Таблиця 1

Аналіз поняття «дебіторська заборгованість»

Джерело	Визначення поняття «дебіторська заборгованість»
М(с)БО 39	Це похідні фінансові активи з фіксованими платежами, які підлягають визначенню та не мають котирування на активному ринку [5]
П(с)БО 10	Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (окрім придбаної заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю [7]
П(с)БО 13	Один із видів фінансових активів і визначається як контракт, що дає право отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства [8]
І.О. Бланк	Сума заборгованості на користь підприємства за наданий ним комерційний кредит, споживчий кредит, а також за попередню оплату продукції, що купується [1]
К. С. Сурніна	Майно (матеріальні ресурси), що не оплачені контрагентами, або готівка, що вилучена з кругообігу оборотних засобів [9]
Д. Стоун, К. Хітчинг	Це сума боргів, які винні підприємству юридичні або фізичні особи та які виникли у результаті господарських взаємовідносин із ними [10]

Джерело: складено автором

Дебіторська заборгованість за умови існування ймовірності отримання підприємством майбутніх економічних вигід та можливості достовірного визначення її суми належить до активів підприємства, тобто формує його майно. Виникнення дебіторської заборгованості є нормальною ознакою процесу господарської діяльності підприємства, і кожен господарюючий суб'єкт зацікавлений в оптимізації її обсягу.

Слід зазначити, що метою аудиту дебіторської заборгованості є встановлення достовірності даних щодо стану розрахунків, повноти і своєчасності відображення інформації в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку розрахунків відповідно до прийнятої облікової політики. У зв'язку із цим завданнями аудиту дебіторської заборгованості є [2]:

1) установлення реальності дебіторської заборгованості та простроченої заборгованості (за якою минув строк позовної давності);

2) перевірка правильності списання заборгованості, строк позовної давності якої минув;

3) перевірка достовірності відображення в обліку дебіторської заборгованості залежно від прийнятого методу визначення реалізації;

4) перевірка правильності та обґрунтованості списання заборгованості;

5) дослідження правильності оформлення і відображення в обліку заборгованості за виданими авансами, пред'явленими претензіями.

Як свідчить зарубіжний і вітчизняний досвід, аудиторська перевірка складається з окремих послідовних етапів, які в узагальненому вигляді можна назвати так: підготовчий, проміжний, етап фізичної перевірки, основний (етап аудиту окремих статей звітності), заключний етап. Вважається, що аудитор повинен приступити до виконання аудиту ще до закінчення звітного періоду, який буде перевірятись. На жаль, цього правила не завжди дотримуються українські аудитори, що деякою мірою погіршує якість аудиту [3].

Основу планування якісної перевірки вбачаємо в правильно поставлених цілях. Під час аудиту доцільно акцентувати увагу на такому [11]:

– дебіторська заборгованість – це законно обґрунтовані і правильно оцінені на дату балансу зобов'язання перед підприємством;

– дебіторська заборгованість виникла в результаті реально здійснених господарських операцій, належно документально відображена за сумою та періодом;

– інформація щодо дебіторської заборгованості пов'язаних сторін розкрита правильно;

– резерв сумнівних боргів створено у достатньому обсязі, витрати по резерву відображено у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід);

– дебіторська заборгованість відповідно класифікована у фінансовій звітності згідно з обліковою політикою.

Важливою процедурою аудиторської перевірки є оцінка дебіторської заборгованості. Відповідно до П(С)БО 10, поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом, включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю [7]. Визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу передбачає обчислення резерву сумнівних боргів. Резерв сумнівних боргів створюється до тієї дебіторської заборгованості, яка відповідає таким умовам: не є придбаною заборгованістю, не є призначеною для продажу заборгованістю, є фінансовим активом.

З метою недопущення формування фіктивної дебіторської заборгованості за розрахунками з постачальниками, необхідно чітко організувати процес документообігу, облікового процесу, а також

внутрішнього контролю за ними. Так, робота внутрішнього контролю умовно має включати три етапи [10].

Перший етап визначається обліковою обробкою первинної документації безпосередньо на місці обліку. Контроль проводиться бухгалтером і включає наступні кроки:

1) отримання первинного документу відповідальною особою-менеджером;

2) оформлення обов'язкових реквізитів документу (дата, підписи відповідальних осіб та печатка);

3) надходження документу до відділу бухгалтерії;

4) здійснення формальної перевірки первинного документу;

5) обробка документу (кодування, таксування, групування);

6) облікове погашення документу;

7) створення на основі первинного документу електронного документу за допомогою відповідного програмного забезпечення з заповненням всіх необхідних реквізитів;

8) передача первинного документу на зберігання.

Другий етап визначається здійсненням внутрішнього контролю, який проводиться бухгалтером-аналітиком або бухгалтером значно вищого рівня, ніж бухгалтер з обробки первинної документації. Другий етап включає наступні кроки:

1) формування поточної відомості розрахунків з дебіторами;

2) огляд та контроль найбільш значних сум відносно відомості;

3) визначення разових, нових, непостійних контрагентів та контроль розрахунків з ними;

4) перевірка наявності підстави здійснення авансового платежу чи електронного документу на предмет відповідності його реєстрації суті господарської операції, що була здійснена;

5) внесення змін до електронного документу, за необхідності.

Третій етап визначається здійсненням контролю внутрішнім аудитором та включає наступні кроки:

1) перевірка реальності дебіторської заборгованості наявної на кінець місяця;

2) перевірка правильності і відображення витрат та доходів згідно Податкового кодексу України;

3) вживання відповідних заходів щодо доведення до відома керівництва ситуацій стосовно осіб, які винні в порушенні встановлених принципів обліку.

Висновки. Дотримання основних принципів організації бухгалтерського обліку дозволить удосконалити обліковий процес підприємства, шляхом створення чіткого механізму документообігу, в якому документ проходить три рівні внутрішнього контролю. Правильна організація роботи дозволить оперативно моніторити ситуацію з дебіторською заборгованістю, вчасно і вірно приймати управлінські рішення, уникати складних і суперечливих ситуацій з контрагентами а також удосконалить процес аудиторських перевірок.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бланк И.А. Управление активами и капиталом. К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. 448 с.

2. Грабова Н.М., Добровский В.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях: учебное пособие для студентов вузов; под ред. Н.В. Кужельного. К.: А.С.К., 2004. 320 с.

3. Кияшко О.М. Облік та аналіз дебіторської заборгованості в системі управління підприємством: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2011. 21 с.

4. Лігоненко Л.О., Новікова Н.М. Управління дебіторською заборгованістю підприємства: навч. посіб. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. 275 с.

5. МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». URL: http://zakon.rada.gov.ua.

6. Фінансовий облік: підручник / В.К. Орлова, М.С. Орлов, С.В. Хома; 2-е вид., доп. і перероб. К.: ЦУЛ, 2010. 510 с.

7. П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», затв. Наказом МФУ від 08.10.99 No 237. URL: http://zakon.rada.gov.ua/cgibin/laws/main.cgi?nreg= z0725-99.

8. П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.01 No 559. URL: http://zakon.rada.gov.ua.

9. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ; пер. с англ. Ю.А. Огибин, Г.А. Огибин. М.: Сирин, 1998. 302 с.

10. Сурніна К.С. Удосконалення обліку дебіторської і кредиторської заборгованості промислових підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Луганськ, 2002. 19 с.

11. Федорченко О.Є. Облік і аналіз розрахунків з дебіторами (на прикладі текстильних підприємств легкої промисловості): автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2009. 23 с.

Ковальчук Олеся Олегівна,
студентка групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Таращенко Володимир Анатолійович,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМАТИКА ТА МОЖЛИВОСТІ ВВЕДЕННЯ АЛЬТЕРНАТИВ

У статті, шляхом вивчення наукових джерел та аналізу емпіричного матеріалу, вивчено можливість заміни податку на додану вартість іншими формами непрямого оподаткування універсальними акцизами та необхідність його реформування.

Ключові слова: *податок на додану вартість, податок з обороту, податок з продажу, податкове адміністрування, державний бюджет, податкові надходження.*

Постановка проблеми. Податки є одним із найважливіших фінансових інструментів регулювання розвитку національної економіки будь-якої країни. У практиці оподаткування різних держав світу можна виділити ряд податків, які здобули загальносвітове визнання, одним з яких є податок на додану вартість (далі – ПДВ). Його вважають однією з важливих систем непрямого оподаткування, через значне місце у державних фінансах багатьох країн світу. ПДВ в Україні є потужним фіскальним інструментом наповнення державного бюджету, оскільки з урахуванням відшкодування на нього припадає в останні роки від 43 до 50 % податкових надходжень. Проте адміністрування цього податку є досить складним і трудомістким внаслідок існування великої кількості схем ухилення від оподаткування та маніпулювання «фіктивним» податковим кредитом. А в бізнесі все частіше говорять про проблеми надмірного податкового навантаження, вимивання обігових коштів та несправедливі умови оподаткування ПДВ сумлінних платників податків порівняно з тими, які беруть участь в схемах зменшення податкових зобов'язань з ПДВ. Ці проблеми породжують думки про реформування або навіть ліквідацію ПДВ та заміну його

іншими формами непрямого оподаткування, з метою полегшення адміністрування, подолання тіньової та фіктивної реалізації товарів, а також подолання корупції в процесі відшкодування ПДВ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагому роль у вирішенні теоретико-методичних питань адміністрування ПДВ, вивчення його проблематики та альтернатив відіграють вітчизняні науковці серед яких можна виокремити праці Ю. Бедик, М. Думчиков, Ю. Назаренко, О. Оксентюк, Ю. Федчишина та багато інших.

Мета статті. Метою статті є вивчення сучасного стану оподаткування ПДВ та аналіз підходів до реформування системи непрямого оподаткування доданої вартості в Україні.

Виклад основного матеріалу. ПДВ – це непрямий та один із найбільш поширених податків, але як свідчить практика є одночасно досить складним та суперечливим. Він є одним з універсальних акцизів, який сплачується на всіх етапах руху товарів, робіт, послуг від виробника до кінцевого споживача та тим самим позначається на ціноутворенні і відповідно на розмірах споживання.

Особливістю та перевагою оподаткування ПДВ є те, що до бюджету підлягає перерахуванню тільки різниця між нарахованою сумою і сумою ПДВ, яка сплачена конкретним платником при купівлі сировини, матеріалів, товарів, а не вся нарахована сума, виходячи з оборотів по реалізації. Таким чином забезпечується справедливість оподаткування не всіх оборотів, а лише величини доданої до вартості сировини, матеріалів, послуг виробничого характеру тощо, придбаних в інших суб'єктів господарювання вартості.

Фіскальна ефективність податку полягає у його можливості забезпечити максимальні надходження коштів до бюджету і не створювати при цьому надмірного податкового тиску на платників, що у випадку ПДВ проявляється в передбаченні податковим законодавством пільг з даного податку та системи відшкодування. ПДВ є основним і стабільним джерелом формування доходної частини бюджету, який суттєво впливає на формування податкової політики держави. Так, за частка ПДВ у складі доходів бюджету на протязі 2014-2018 рр. коливалася у межах 33,37-40,35 %, а питома вага ПДВ у складі ВВП за останні п’ять років знаходилась на рівні 8,9-10,5 %. Частка ПДВ у структурі податкових надходжень Державного бюджету України на протязі 2014-2018 років знаходилась на рівні 43,59-50,06 % (табл. 1).

Таблиця 1

Аналіз частки ПДВ в ВВП та доходах Державного бюджету України

Показник	Роки				
	2014	2015	2016	2017	2018
ПДВ, млн. грн	**139 024,3**	**178 452,4**	**235 506,0**	**313 980,6**	**374 508,2**
Темп зростання, %	-	*128,36*	*131,97*	*133,32*	*119,28*
у тому числі:					
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням відшкодування;	31 737,0	39 688,0	54 052,7	63 450,4	79 130,9
Темп зростання, %	-	*125,05*	*136,19*	*117,39*	*124,71*
ПДВ з ввезених на територію України товарів.	107 287,3	138 764,3	181 453,3	250 530,2	295 377,3
Темп зростання, %	-	*129,34*	*130,76*	*138,07*	*117,90*
ВВП, млн. грн	**1 566 728,0**	**1 979 458,0**	**2 383 182,0**	**2 982 920,0**	**3 558 706,0**
Темп зростання, %	-	126,34	120,40	125,17	119,30
Питома вага ПДВ у ВВП, %	8,87	9,02	9,88	10,53	10,52
Доходи Державного бюджету, млн. грн	**357 084,2**	**534 694,8**	**616 283,2**	**793 441,9**	**928 114,9**
Темп зростання, %	-	*149,74*	*115,26*	*128,75*	*116,97*
Питома вага ПДВ у доходах Державного бюджету, %	38,93	33,37	38,21	39,57	40,35
Податкові надходження Державного бюджету, млн. грн	**280 178,3**	**409 417,5**	**503 879,4**	**627 153,7**	**753 815,6**
Темп зростання, %	-	*146,13*	*123,07*	*124,47*	*120,20*
Питома вага ПДВ податкових надходженнях Державного бюджету, %	49,62	43,59	46,74	50,06	49,68

Джерело: складено автором за даними [1].

Отже, бачимо, що у 2014-2018 роках обсяг ПДВ в структурі податкових надходжень має стабільно значну частку та відносно позитивну динаміку, це свідчить про те, що незважаючи на недоотримання

коштів внаслідок зловживань із ПДВ, значного обсягу прихованого обігу товарів, численних податкових пільг та не досить ефективного, зі сторони оподаткування та недопущення тінізації, механізму здійснення експорту та імпорту товарів ПДВ залишається одним з найважливіших бюджетоутворюючих податків.

Такий системоутворюючий податок як ПДВ постійно викликає дискусії щодо його реформування з метою вирішення проблем, які виникають в ході його нарахування та сплати платниками та адміністрування контролюючими органами. Результатами таких дискусій є численні правки податкового законодавства, введення нових механізмів звітності та контролю за ПДВ.

Незважаючи на це, досі виникають проблеми, частково згадані вище, які викликають висунення пропозицій заміни ПДВ податком з обороту (turnover tax) або з продажів (retail sales tax). Дані пропозиції мають свої переваги та недоліки, саме від їх співвідношення і буде залежати доцільність такого реформування. Розглянемо детальніше альтернативні ПДВ форми універсальних акцизів.

Механізм оподаткування податком з обороту передбачає оподаткування вартості товару на всіх етапах його просування до споживача. Кумулятивний ефект цього податку є його недоліком і для його усунення необхідно низька ставка оподаткування. Податок з продажу на відміну від податку з обороту справляється на одній стадій руху товарів, робіт, послуг. Найчастіше цією стадією виступає роздрібний продаж, а об'єктом оподаткування виступає загальна вартість реалізації.

Суттєвою перевагою цих форм є простота розрахунку та адміністрування, а також вирішується проблема маніпулювання податковим кредитом в цілях уникнення оподаткування. Тим самим мають зникнути втрати бюджету від внаслідок відшкодування фіктивного ПДВ, а трудомісткість податкового контролю за розрахунками з ПДВ з бюджетом знизиться.

Проте разом з перевагами такого переходу можуть виникнути наступні проблеми:

– оскільки податок з продажу найчастіше стягується на етапі роздрібного продажу виникає значний податковий тиск саме на дрібних роздрібних торговців, тобто малий бізнес і разом з тим виникає ризик втрати податкових надходження до бюджету від такого податку, якщо роздрібний продавець його не сплатить;

– кумулятивний характер податку з обороту, коли фактично відбувається оподаткування одного й того самого товару декілька разів.

Це вигідно для держави, однак споживачеві потрібно буде платити за товар настільки більше, скільки етапів (циклів) оподаткування він пройшов [2, с. 173];

– каскадний принцип розрахунку податку створює не рівні умови оподаткування сировинних, переробних та високотехнологічних галузей [3, с. 91];

– перехід до податку з обороту може призвести до подорожчання основних фондів, оскільки покупка машин та обладнання буде оподаткована податком з обороту;

– втрата українськими товарами конкурентоспроможності на внутрішньому та зовнішньому ринках, оскільки наразі українські експортери мають можливість відшкодування ПДВ, тобто не враховують ПДВ у вартість своїх товарів. Податок з обороту, навпаки, буде враховувати вартість цих товарів [2, с. 173];

– перехід на одностадійний податок з продажу не дозволить відслідковувати рух товару контролюючими органами так як це дозволяє нинішня система електронного адміністрування ПДВ, за допомогою якої можна бачити з якими контрагентами співпрацює суб'єкт господарювання, ресурси, які він закупає та продукцію, яку реалізує, зокрема її ціну та кількість. Формування податкових накладних, реєстрація їх в Єдиному реєстрі податкових накладних та доступ до нього контролюючих органів дає можливість глибшого аналізу діяльності платників, відслідковування появи нових об'єктів оподаткування, за допомогою яких здійснюється діяльність з метою недопущення втрат бюджету внаслідок приховування доходів та участі в схемах ухилення від оподаткування. Певною заміною податковим накладним може стати так званий «сертифікат на перепродаж» з такою ж умовою звітування та реєстрації його на всіх ланках руху товарів, робіт або послуг. Проте це нівелює головну перевагу альтернатив ПДВ, а саме простоту їх обліку та адміністрування. Навпаки їх введення потребує додаткових ресурсів для розробки механізму який був би зручним не лише платникам податків, але і контролюючи органам.

Таким чином, незважаючи на деякі переваги податку з обороту та податку з продажу, їх введення не є доцільним для України. Зокрема така заміна суперечить стратегічній меті України, оскільки відповідно до Директиви Ради ЄС «Про спільну систему ПДВ» Україна повинна гармонізувати своє податкове законодавство з ПДВ до норм і стандартів ЄС.

Також ПДВ є важким в адмініструванні – це створює широкий простір для схем з оптимізацією, відшкодуванням та тінізацією діяльності, які негативно впливають на поповнення бюджету країни, що потребує детальної уваги та пошуків механізмів протидії, які були б комфортними для бізнесу, стимулювали його розвиток та залишали рівень податкових надходжень на відповідному сучасним потребам рівні. Тому можна виділити наступні шляхи вдосконалення системи оподаткування ПДВ в Україні:

– поглиблення обміну податковою інформацією з зарубіжними країнами з ціллю недопущення схем маніпуляцій і ухилення від оподаткування при експорті та імпорті товарів з використанням фіктивних суб'єктів господарювання;

– обмеження пільг стосовно ПДВ, що обумовлено значною кількістю схем ухилення від сплати ПДВ, в основі яких такі пільги [2, с. 175];

– для регулювання податкового навантаження є можливим поглиблення диференціації ставок податку у відповідності до галузі (зокрема зменшення ставки податку для експортно-орієнтованих галузей), групи товарів (товари розкоші, товари першої необхідності і т.д.), а також виду лікарських засобів та медичних виробів;

- введення податкового аудиту як елементу процедури реєстрації платником ПДВ, що дасть можливість визначити ризиковість нового платника уже на початковому етапі його обслуговування;

– відмову від обкладання товарів за ставкою 0 % при експортних операціях, визнавши їх такими, що не обкладаються податком, платником податку повинен бути постачальник експортеру [2, с. 175];

– для боротьби з недобросовісними платниками ПДВ доцільним є введення системи відстрочення бюджетного відшкодування ПДВ при виявленні ризику, що даний платник використовує фіктивні методи отримання такого відшкодування. Потрібно пропонувати своє, а не цитувати інших

Висновки. Таким чином ПДВ є бюджетоутворюючим податком, який займає вагоме місце в доходах бюджету України, його непродумана реструктуризація або заміна може завдати значної шкоди. Проаналізувавши можливі альтернативи ПДВ, бачимо, що відмова від ПДВ не є доцільною для України, але хоч система оподаткування ПДВ є досить обґрунтованою і значною мірою оправдовує себе має місце ряд проблем щодо його адміністрування, відшкодування та втрат бюджету від ухилення та оптимізації його сплати, що потребує

детальної уваги та пошуків механізмів удосконалення, які були б комфортними для бізнесу, стимулювали його розвиток та залишали рівень податкових надходжень на відповідному сучасним потребам рівні. В одне речення вклали декілька думок

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk більш точно ідентифікуйте джерело (назва статті чи повідомлення, веб-точне посилання тощо)

2. Думчиков М. Адміністративно–правові засади реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні: дис. канд. юр. наук: 12.00.07 / Думчиков М. О. – Суми, 2018. – 221 с.

3. Назаренко Ю. Податкові механізми та капіталізація підприємств / Ю. А. Назаренко // Економічні інновації. Том 21, Вип. 3 (72)) / Ю. А. Назаренко. – Одеса, 2019. – С. 87–97.

Когут Сергій Сергійович,
студент групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Панасюк Ольга Вікторівна,
к. е. н., доцент, доцент кафедри аудиту та економічного аналізу

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Анотація. *У статті розглянуто організаційно-методичні підходи до обліку, аналізу та аудиту з урахуванням економічного змісту до визначення категорії «кредиторська заборгованість» за нормативно-правовими актами та в економічній літературі. Проведено дослідження теоретичних підходів та їх практичного використання щодо проведення аналізу кредиторської заборгованості в сучасних умовах враховуючи визначення механізму ефективного управління для своєчасного реагування поточної кредиторської заборгованості, правильного відображення у фінансовій звітності підприємства, безперебійної роботи та надійності на арені бізнесу.*

Ключові слова: *кредиторська заборгованість, дебіторська заборгованість, кредитна політика підприємства, рівень заборгованості, управління кредиторською заборгованістю.*

Постановка проблеми. Однією з актуальних проблем в Україні є наявність кредиторської і дебіторської заборгованості для підприємства, яке знаходиться в ринкових відносинах та становить високий вплив як і на його розвиток так і на занепад підприємницької діяльності.

Сьогодні особливу увагу приділено чіткому й ефективному управлінні відповідною частиною поточних активів підприємства, що у свій час є невід'ємною умовою підтримки необхідного рівня ліквідності і платоспроможності. Управління кредиторською заборгованістю необхідне як при формуванні іміджу самого підприємства, так і з частини забезпечення його ефективної поточної діяльності. Відповідно до законодавства України «кредиторська заборгованість – заборгованість фізичним та юридичним особам: за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (в тому числі забезпечені векселями); з сум авансів одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт (послуг); за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства; також заборгованість з оплати праці; заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і формування статутного капіталу; заборгованість пов'язаним сторонам та з внутрішньовідомчих розрахунків; інша заборгованість з поточних зобов'язань» [2, с.10].

Розрізняють нормальну (законну) і прострочену кредиторську заборгованість. Нормальна виникає у межах діючих термінів її сплати. Заборгованість, не погашена з настанням термінів сплати, є простроченою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Багато аспектів вивчення проблем по сплаті кредиторської заборгованості, що виникала під час несвоєчасної сплати податків, в умовах платоспроможності підприємства, відображено у низці праць дослідників, зокрема звертали увагу провідні фахівці та науковці, а саме: Огійчук М.Ф., Пушкар М.С., Бутинець Ф.Ф., Лишиненко О.В., Лінник В.Г., Скоробогатова В.В., Сопко В.В.,Шадурська Л.І., Гуцаленко Л.В.,та інші.

Виклад матеріалу дослідження та його основні результати. Аналізуючи дослідження вище перелічених вчених, визначено основні проблеми кредиторської заборгованості, до яких слід віднести

«несвоєчасне та неповне виконання суб'єктами своїх зобов'язань, тобто виникають певні порушення домовленостей між сторонами, в першу чергу, щодо строків оплати та поставки товарів, робіт чи послуг. Що у свою чергу створює затяжний процес в подоланні заборгованості та подальшому економічному розвитку підприємства. Особливо актуальним являється аналіз і управління кредиторською заборгованістю для підприємств, що здійснюють діяльність, велика частина господарських операцій яких полягає в русі коштів і фінансової документації, а не матеріальних потоків. Управління кредиторською заборгованістю має особливе значення під час інфляції, де подібна іммобілізація власних коштів стає особливо невигідною» [1, с.76]. У залежності від напрямку діяльності деякі підприємства працюють, зазвичай, за готівку, а деякі надають свої послуги, певній частині покупців у залежності від рівня сталих відносин, у кредит. Кредит може бути необхідною умовою існування підприємства, особливо якщо його надають конкуренти. Рівень заборгованості визначається багатьма факторами, а саме: «місткістю ринку, видом продукції (послуг), прийнятою на підприємстві системою розрахунків, ступенем насиченості ринку даною продукцією (послугами та ін). Якщо підприємство має значну питому вагу кредиторської заборгованості, найважливішою задачею фінансових менеджерів, є ефективне управління нею. В залежності від умов формування стратегії розвитку виробництва та коливання економічної діяльності підприємства, під час формування кредиторської заборгованості, зосередженої на чітке забезпечення повних та якісних зрушень у системі економічних відносин слід виробити пріоритетні напрямки її подолання та певну модель управління у ньому. В таких умовах значна увага приділяється поняттям як кредиторської так і дебіторської заборгованостей» [3, с. 37].

Сутність кредиторської заборгованості з економічної точки зору полягає в тому, що «це не тільки частина майна, як правило, це кошти і товарно-матеріальні цінності, наприклад у зобов'язаннях по товарному кредиті. Як правова категорія кредиторська заборгованість – є особливою частиною майна підприємства, що є предметом обов'язкових правовідносин між кредиторами і їх підприємством. Підприємство володіє і користується кредиторською заборгованістю, але воно зобов'язане повернути чи виплатити дану частину майна кредиторам, що мають права вимоги на неї. Таким чином, кредиторська заборгованість має подвійну юридичну природу: як частина майна вона належить організації на праві володіння, чи навіть праві власності щодо

отриманих позичково грошей чи речей, визначених родовими ознаками; як об'єкт зобов'язальних правовідносин – це борги організації перед кредиторами, котрі спрямовані на витребування чи стягнення від організації зазначеної частини майна. Основою фінансово-господарської діяльності підприємства є його розрахункові операції, внаслідок яких, з однієї сторони, виникає дебіторська, а з іншої – кредиторська заборгованість, що, в свою чергу досить погано впливає на діяльність суб'єкта господарювання» [6]. Таким чином, суб'єктам ринкових відносин необхідно здійснювати ефективне управління кредиторською заборгованістю, сприяючи їх постійному зменшенню та недопущенню прострочення платежів.

«Кредитна політика підприємства повинна бути завжди зваженою та відповідати своїм економічним інтересам, адже її наслідки безпосередньо впливають на ліквідність балансу. У багатьох працях українських вчених висвітлено ряд питань з організації та впровадження внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах з допомогою організаційно-методичних підходів. Так, наприклад, Шадурська Л.І., Гуцаленко Л.В., досліджували методичні та організаційні підходи щодо контролю кредиторської і дебіторської заборгованості на аграрних підприємствах» [3, с.38].

Малий обсяг методичних та практичних розробок у напрямку кредиторського контролю разом із проблемами дотримання фінансової дисципліни суб'єктами господарювання є причиною незадовільного стану розрахунків з контрагентами. «Це в свою чергу призводить до викривлення інформації про фінансовий стан підприємств та знижує ефективність прийнятих управлінських рішень. Ці факти, а також наявна недосконаліть практичних аспектів організації внутрішнього контролю за розрахунками на підприємствах визначають доцільність дослідження. Серед пріоритетних напрямків подолання кредиторської заборгованості українські фахівці з економічних питань відзначають фінансове оздоровлення підприємств, і насамперед, подолання довготривалої і затяжної кризи несплати своєчасних платежів» [5].

Для більш детального розкриття сутності аналізу кредиторської заборгованості, як приклад, варто провести аналіз фінансового стану ТОВ "Юнігран".

Таблиця 1

Аналіз фінансової стійкості ТОВ "Юнігран" за 2017-2018 рр.

Показник	2017 р.	2018р.	Абсолютне відхилення, +/-	Темп росту, %
1. Джерела власних засобів	872,7	873	0,3	100
2. Необоротні активи	1932,2	1895,7	-36,5	98
3. Власні оборотні кошти [1-2]	-1059,5	-1022,7	36,8	96,5
4. Довгострокові кредити і позичені кошти	0	10,8	10,8	-
5. Наявність власних оборотних коштів і довгострокових позикових джерел для формування запасів і витрат [3+4]	-1059,5	-1011,9	47,6	95,5
6. Короткострокові кредити і позики	8745,7	8257,2	- 488,5	94,4
7. Загальна величина основних джерел формування запасів і витрат [5+6]	7686,2	7245,3	- 440,9	94,3
8. Величина запасів	3452,4	2237,7	- 1214,7	64,8
9. Надлишок (недолік) власних оборотних коштів [3-8]	-4511,9	-3260,4	1251,5	72,3
10.Надлишок (недолік) власних оборотних коштів і довгострокових позикових засобів для формування запасів і витрат [5-8]	-4511,9	-3249,6	1262,3	72
11.Надлишок (недолік) загальної величини основних джерел формування запасів [7-8]	4233,8	5007,6	773,8	118,3

Джерело: складено автором за даними [4]

Протягом 2017 року відбулось суттєве збільшення кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, яка на 31.12.2017 р. становила – 11 043,3 тис. грн.. У 2018 році кредиторська заборгованість зменшилась до 2 897,9 тис. грн. Це свідчить про поліпшення

стану розрахунків з кредиторами, прискореність оборотності коштів, вкладених у розрахунки, а отже існує своєрідне дотримання дисципліни розрахунково-платіжних відносин, наявність оптимізації обсягу та структури заборгованості.

Таблиця 2

Структура кредиторської заборгованості ТОВ "Юнігран" за 2018 рік

№	Контрагент	Сума заборгованості, грн.	Питома вага контрагента, %
1.	Південно-Західна залізниця	992 872,44	26,2
2.	«Юнігран-сервіс»	425 000,00	11,2
3.	«Хесін»	417 768,78	11,0
4.	«МКДЗ»	195 622,21	5,2
5.	СПД Кириченко	159 171,00	4,2
6.	«ППЖТ»	86 337,60	2,3
7.	АМИ-Україна	81 442,37	2,2
8.	«Міська будівельна компанія»	62 500,00	1,7
9.	«РСУ1-Дельта»	54 258,50	1,4
10.	«Макей-Україна»	20 000,00	0,5
11.	Інші	1 289 427,10	34,1
	Разом	**3 784 400,00**	**100,0**

Джерело: складено автором за даними [4]

Найбільшим з кредиторів підприємства, станом на 2019 р., є Південно-західна залізниця, питома вага якої у структурі кредиторської заборгованості за поставлену продукцію становить – 26,2%. Частки інших компаній, серед яких присутні «Юнігран-сервіс» і Малинський каменедробильний завод не перевищують 11,2%.Кредиторська заборгованість з розрахунків станом на 2019 р. складалася, в основному, з одержаних авансів на суму 2 611,0 тис. грн.Під іншими поточними зобов'язаннями, станом на 2019 р. на суму 4 807,1 тис. грн. Товариство обліковує зобов'язання за поставлене обладнання.У довгострокових зобов'язаннях, станом на 31.03.2019 р. на суму 10 298,0 тис. грн., або 25,0% від пасивів, компанія обліковує кошти отримані від розміщення облігацій (10 000,0 тис. грн.).

Таким чином, аналіз та методика управління кредиторською заборгованістю має дуже велике значення для підприємства, що функціонує в умовах сучасного ринку. Ефективне й вміле управління

поточними активами є невід'ємною умовою підтримки необхідного рівня ліквідності і платоспроможності. Рівень заборгованості визначається багатьма різними факторами, а саме: видом продукції (послуг), місткістю ринку, ступенем насиченості ринку даною продукцією (послугами), прийнятою на підприємстві системою розрахунків та ін. Якщо підприємство має значну питому вагу кредиторської заборгованості, найважливішою задачею фінансових менеджерів є ефективне управлінняузагальнюючи вищевикладене, можна зробити висновок, що збільшення кредиторської заборгованості ініціює додаткові витрати підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бродська І.І. Ефективність управління кредиторською заборгованістю підприємств / І.І. Бродська // Економіка та менеджмент. – 2018. Вип. 10 (3). – С. 76-82

2. Городянська Л. В. Особливості організації обліку кредиторської заборгованості на підприємстві / Л.В. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2017. – № 6. – С.9-17.

3. Пушкарь М. С. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні / М.С. Пушкарь // Економіка і регіон. – 2018. – № 3 (53) – С. 36-45

4. Офіційний сайт ТОВ «Юнігран» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.unigran.ua/

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00.

6. Постанова Правління національного банку України «Про затвердження нормативно-правових актів Національного банку України з бухгалтерського обліку» від 11.09.2017 року N 89 (http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/PB17131.html)-

Козакевич Степан Євгенійович,
студент групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Мартиненко Валентина Віталіївна,
к.е.н., доцент, доцент кафедри
економічної теорії

АНАЛІЗ В АУДИТІ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Анотація. *В статті досліджується роль та завдання аналізу доходів і фінансових результатів операційної діяльності в залежності від мети його використання. Аналіз розглядається в трьох аспектах: як метод аудиторського доказу, як вид самостійних послуг, супутніх аудиту, та як елемент фінансового менеджменту; здійснюється огляд аналітичних процедур, що використовуються в аудиті; обґрунтовується необхідність використання нової методики фінансового аналізу, що відповідає умовам ринкової економіки.*

Ключові слова та терміни: *аудит, аудиторська послуга, аналіз, доходи, фінансові результати, операційна діяльність.*

Актуальність тематики дослідження. Сьогодні значними темпами зростає роль економічного аналізу в господарській діяльності підприємств. З метою забезпечення ефективності своєї діяльності підприємствам, особливо в умовах жорсткої конкуренції, необхідно швидко реагувати на зміни факторів зовнішнього середовища, слідкувати за своїми рейтинговими позиціями, оцінювати позитивні та негативні зміни у власній діяльності та діяльності підприємств-конкурентів. Водночас, необхідними є забезпечення прозорості фінансової звітності вітчизняних підприємств для зовнішніх її користувачів та порівнянності зі звітами зарубіжних суб'єктів, що у комплексі формує привабливе інвестиційне середовище. Надання такої впевненості забезпечується аудиторським висновком, який ґрунтується на результатах проведення різноманітних аудиторських процедур, серед яких важливе місце займають аналітичні процедури. Особливе значення вони набувають в процесі аудиторської перевірки доходів і фінансових результатів операційної діяльності підприємства, оскільки

саме вони (доходи і фінансові результати) є однією з конкурентних переваг підприємства в умовах ринкових перетворень. Тому, питання застосування аналізу в аудиті доходів і фінансових результатів операційної діяльності підприємства і достовірності їх відображення в системі обліку залишаються актуальними як для суб'єктів господарювання, так і для суб'єктів надання аудиторських послуг.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Проблеми аудиторської діяльності розглядались в роботах вітчизняних науковців: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Н.І. Дорош, Б.Ф. Усача та інших науковців. Проблемам фінансового аналізу доходів і фінансових результатів операційної діяльності приділяли увагу наступні дослідники: І.Ф. Баланюк, Ю.С. Глушач, М.О. Данилюк, Я.Д. Крупка, О.В. Михайленко, С.М. Ніколаєнко, О.О. Фальченко та інші. Однак, питання можливості надання суб'єктам господарювання аудиторських послуг у вигляді завдань фінансового аналізу, зокрема їх доходів і фінансових результатів операційної діяльності, досліджені явно недостатньо.

Мета дослідження. Все вище зазначене обумовило мету написання статті, яка полягає в дослідженні місця і ролі аналізу в аудиті доходів і фінансових результатів операційної діяльності суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу. Важливими показниками при визначенні фінансового стану підприємства є показники доходів та фінансових результатів, зокрема операційної діяльності, яка пов'язана з виробництво або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначною метою створення підприємства та забезпечує основну частину його доходу.

Для порівняння результативності операційної діяльності суб'єктів господарювання є необхідним проведення аналізу ефективності її здійснення, яка характеризується показником рентабельності. Проаналізувавши статистичні дані можна зробити висновок, що багато напрямків господарської діяльності були у 2018 році збитковими. Хоча якщо взяти до уваги загальнорічний показник рентабельності, то загалом діяльність підприємств була ефективною, оскільки рівень рентабельності за рік склав 8,1% [1].

Забезпечення ефективної діяльності підприємства є одним з найбільш важливих завдань, яке цікавить і менеджерів, і зовнішніх користувачів аудиторських послуг. Тому, все частіше суб'єкти господарювання, власники, інвестори, кредитори звертаються до аудиторів за

послугою стосовно економічного, фінансового, стратегічного та інших видів аналізу. Така послуга входить до «Перелік послуг, що можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затвердженого рішенням Аудиторської палати України [2]. Проте, традиційно аналітичні процедури при проведенні аудиторської перевірки в міжнародних аудиторських стандартах використовуються для аналізу показників з метою отримання аудиторських доказів. Аналіз звітності розглядається також у міжнародних стандартах і як супутня робота при проведенні аудиторської перевірки. Таким чином, посилення аналітичної спрямованості аудиту проявляється не тільки в збільшенні кількості наданих клієнтам послуг з проведення фінансового аналізу, але і в зростанні ролі аналітичних процедур при наданні інших аудиторських послуг, в першу чергу при проведенні аудиту завершеної фінансової звітності.

Аналіз в аудиті залежно від поставленого завдання є інструментом одержання аудиторських доказів і супутнім аудиту видом послуги. При цьому, основна мета аналізу доходів і фінансових результатів операційної діяльності – отримання декількох ключових параметрів, що дають об'єктивну і точну картину рентабельності операційної діяльності та її вплив на загальний фінансовий стан підприємства, його прибутки і збитки, зміни в структурі активів і пасивів, в розрахунках з дебіторами і кредиторами.

Цілі аналізу доходів і фінансових результатів операційної діяльності досягаються в результаті вирішення певних взаємозв'язаних аналітичних задач, що конкретизують їх з урахуванням організаційних, технічних і методичних можливостей проведення аналізу. Основним чинником якісного вирішення аналітичної задачі є об'єм і якість початкової інформації, що міститься у періодичній бухгалтерській або фінансовій звітності підприємства.

Якщо розглядати фінансовий аналіз доходів і фінансових результатів операційної діяльності як метод аудиторського доказу, необхідно зазначити наступне. Аналітичні процедури в більшій чи меншій мірі використовує кожен аудитор на кожному етапі аудиторської перевірки. Особливе значення аналіз має на етапах попереднього ознайомлення та планування аудиту. На цих етапах аналітичні процедури дозволяють визначити особливості діяльності клієнта, намітити стратегію перевірки, оцінити ступінь аудиторського ризику, виявити проблеми у формуванні фінансової інформації, зокрема, в частині доходів і фінансових результатів операційної діяльності.

В ході проведення самих процедур аудиту аудитор за допомогою аналізу оцінює необхідність скорочення або, навпаки, збільшення кількості детальних аудиторських процедур, а на заключному етапі аудиторської перевірки фінансовий аналіз доходів і фінансових результатів операційної діяльності, необхідний для оцінки результатів і вироблення аудиторського висновку.

Якщо розглядати фінансовий аналіз доходів і фінансових результатів операційної діяльності як вид самостійних послуг, супутніх аудиту, то слід зазначити наступне. Питома вага послуг, супутніх аудиту, в практиці провідних аудиторських фірм західних країн становить до 50% всіх послуг, що надаються [3, с. 21]. В українській аудиторській практиці ця частка значно менша. У разі виконання аудитором такого завдання, перед початком проведення фінансового аналізу клієнт і аудитор узгоджують наступне:

- мету виконання послуги;
- масштаб аналізу:
- зразок звіту, що підлягає здачі;
- положення про те, за яких обставин аудиторський висновок не може бути сформульовано [3, с. 22].

При виконанні зобов'язання стосовно прийнятого завдання на проведення фінансового аналізу доходів і фінансових результатів операційної діяльності аудитор може і повинен використовувати специфічні аналітичні процедури. Сукупність таких специфічних процедур, об'єднаних у певну логічну послідовність, є методикою проведення фінансового аналізу. Кожен аудитор або аудиторська фірма при виконанні даного завдання, як і при виконанні інших завдань, може мати своє особисте професійне судження, в тому числі стосовно методики проведення фінансового аналізу доходів і фінансових результатів операційної діяльності.

Якщо розглядати фінансовий аналіз як елемент фінансового менеджменту, то необхідно зазначити наступне. Застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності великою кількістю підприємств викликає необхідність використання нової методики фінансового аналізу, що відповідає умовам ринкової економіки. Така методика потрібна для обґрунтованого вибору ділового партнера, визначення ступеня фінансової стійкості підприємства, оцінки ділової активності та ефективності підприємницької діяльності.

Основним (а в ряді випадків і єдиним) джерелом інформації про фінансову діяльність ділового партнера є фінансова звітність, яка стала публічною. Звітність підприємства в ринковій економіці базується на узагальненні даних фінансового обліку і є інформаційною ланкою, що зв'язує підприємство із суспільством і діловими партнерами-користувачами інформації про діяльність підприємства.

Кожен суб'єкт аналізу вивчає інформацію виходячи зі своїх інтересів управління фінансами та іншими видами активів. Аналіз фінансової звітності проводиться з метою отримання бази для прийняття оптимального управлінського рішення, тому поглиблений аналіз доходів і фінансових результатів операційної діяльності призначений для внутрішнього користувача − адміністрації і власника, які управляють капіталом підприємства. Зовнішні користувачі − постачальники, покупці, акціонери без права участі в управлінні і інші категорії − користуються результатами фінансового аналізу за згодою внутрішніх користувачів і у встановленій ними формі [3, с. 24].

Висновки. Виконання фінансового аналізу доходів і фінансових результатів операційної діяльності – складний процес в будь-якому випадку, незалежно від того, чи розглядати фінансовий аналіз як метод аудиторського доказу, чи розглядати фінансовий аналіз як вид самостійних послуг, супутніх аудиту, чи розглядати фінансовий аналіз як елемент фінансового менеджменту. При цьому, в процесі проведення фінансового аналізу використовуються знання різних суміжних економічних дисциплін, таких як бухгалтерський облік, фінанси і кредит, економічна теорія, господарське право. Аудитор, який проводить фінансовий аналіз доходів і фінансових результатів операційної діяльності, на базі цих знань реконструює операційну діяльність клієнта за даними вихідної інформації. Тому велике значення для якості проведення фінансового аналізу має не лише його методика, але і якість отриманої вихідної інформації. З цієї причини дуже важливо підвищувати обізнаність суб’єктів господарювання в питаннях ролі та значення фінансового аналізу не лише для аудиту та суб’єктів аудиторської діяльності. Важливо підкреслювати важливість проведення якісного фінансового аналізу для можливості прийняття на його підставі наступних управлінських рішень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Діяльність суб'єктів господарювання за 2018 рік: статистичний збірник. Київ : Державна служба статистики України, 2018. URL : http:// www.ukrstat.gov.ua.

2. Про Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми). Рішення Аудиторської палати України від 22.12.2011р. № 244/14. URL : http://:// ligazakon.ua.

3. Фальченко О.О., Глушач Ю.С. Фінансовий аналіз в аудиті: сучасний погляд *Вісник НТУ «ХПІ».* 2014. № 65 (1107) С. 18-24.

4. Михайленко О.В., Ніколаєнко С.М. Аналіз рентабельності операційної діяльності за видами економічної діяльності. *Інфраструктура ринку*. 2018. Випуск 19. С. 279-283.

Кульчицька Юлія Сергіївна,
студентка групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Мартиненко Валентина Віталіївна,
к.е.н., доцент, доцент кафедри
економічної теорії

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПОКУПЦЯМИ І ЗАМОВНИКАМИ

Анотація. *У статті розкрито мету та завдання аудиту з покупцями і замовниками. Розглянуто послідовність проведення аудиту розрахунків з покупцями та замовниками. Наведено план здійснення аудиту. Зроблені висновки щодо важливості проведення аудиту для ефективного функціонування підприємства.*

Ключові слова: *розрахунки з покупцями і замовниками, етапи аудиту розрахунків з покупцями і замовниками, мета аудиту операцій із покупцями та замовниками, план аудиту.*

Постановка проблеми. Сьогодні важливим компонентом в діяльності будь-якої компанії виступає здійснення аудиту дебіторської заборгованості в ході розрахунків із покупцями і замовниками. При проведенні аудиту потрібно приділити особливу увагу аналізу утворення і строків погашення дебіторської заборгованості, ефективному контролю сумнівної і безнадійної заборгованості, утворенню резерву

сумнівних боргів. Це дасть можливість в разі появи необхідності, вчасно у встановлені законом терміни звернутися до суду для захисту свої прав і законних інтересів. Керівництво багатьох великих і середніх компаній прийшли до висновку, що чим якісніше організований аудит, тим ефективніші підсумки функціонування цих фірм. Проте, на жаль, головна проблема полягає в відсутності комплексної методики здійснення перевірки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню аудиту розрахунків з покупцями і замовниками присвячені праці таких вітчизняних і зарубіжних вчених як: Бескоста Г.М., Бутинець Ф.Ф., Кулаковська Л.П., Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Піча Ю.В., Подмешальська Ю.В., Салига С.Я., Сахарцева І.І., Усач Б.Ф. та інші.

Метою статті є наукове обґрунтування теоретико-методичних положень щодо проведення аудиту розрахунків з покупцями та замовниками.

Виклад основного матеріалу. Для перевірки публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинної документації та інших відомостей стосовно фінансово-господарської діяльності установ, для підтвердження достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинним законодавчим актам в компаніях проводять аудит.

Метою аудиту розрахунків із покупцями і замовниками являється формулювання незалежної думки перевіряючого відносно наявності, вірності висвітлення на рахунках бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості фірми відповідно з національними нормативними актами та внутрішніми правилами організації.

До основних завдань аудиту розрахунків з замовниками та покупцями відносять:

- «перевірка законності виникнення дебіторської заборгованості;
- контроль своєчасності погашення заборгованості;
- аналіз доцільності та своєчасності заходів, вжитих підприємством щодо ліквідації обставин, які спричинили прострочену заборгованість;
- перевірка правильності оформлення первинних документів при розрахунках з покупцями і замовника (особливу увагу слід звернути на наявність договорів з покупцями і замовниками, важливим є виявлення разових договорів на постачання товарів, робіт (послуг) на великі суми коштів);
- перевірка правильності відображення в обліку розрахунків з покупцями та замовниками;

- визначення необхідності та правильності формування та використання резерву сумнівних боргів;

- оцінювання стану синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками, якості відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку облікових регістрах та звітності» [1].

В процесі створення загальної стратегії аудиту, слід визначити:

- «ресурси для конкретних аспектів аудиту (використання більш досвідчених членів групи у сферах з високим ризиком, використання експертів та ін.);

- кількість членів групи на різних напрямах проведення аудиту або кількість годин, яку необхідно виділити для сфер з високим ризиком;

- час використання цих ресурсів;

- управління, використання та нагляд за цими ресурсами (коли очікується інструктаж та обговорення роботи, як планується проводити перевірки за контролем якості виконання завдання)» [2, с. 24].

Аудиту операцій із покупцями та замовниками може проводитися в декілька етапів (рис. 1).



Рис. 1. Послідовність проведення аудиту розрахунків з покупцями та замовниками

Джерело: сформовано автором на основі [3, с. 86]

Джерелами матеріалів для проведення аудиту розрахунків з покупцями та різними дебіторами являються:

1. Первинна документація з обліку розрахунків (договори, касові ордери, рахунки-фактури, банківські виписки, накладні, комерційні акти, авансові звіти та інші документи).

2. Облікові реєстри, якими користуються для відображення господарських операцій з обліку коштів (журнали-ордери і відомості до них, Головна книга, Звітність).

3. Акти та довідки попередніх аудиторських перевірок, висновки аудиту та інші документи, що узагальнюють підсумки контролю.

Важливим кроком аудиторської перевірки розрахунків із покупцями та замовниками є розробка загального плану, в якому зазначаються етапи перевірки, процедури та методи аудиту (табл. 1) та програми аудиту.

Таблиця 1

План аудиту розрахунків із замовниками та покупцями

Етапи перевірки	Процедури	Методи	Період перевірки	Виконавці
Підготовчий	Знайомство з діяльністю замовника, планування проведення аудиту розрахунків з замовниками та покупцями	Вибіркова		
Основний	Контроль правильності обчислення ДЗ на початок періоду.	Суцільна		
	Звірка ДЗ. Аудит коректності оформлення первинних документів в процесі розрахунків з покупцями і замовниками.	Суцільна, вибіркова		
	Перевірка чи вірно оформлена довіреність при розрахунках з покупцями і замовниками.	Вибіркова		
	Аудит заліку заборгованості - відповідності сум авансів одержаним сумам відвантажених готових виробів покупцям.	Вибіркова		
	Перевірка сум відвантаженої готової продукції покупцям розміру одержаної оплати	Вибіркова		
	Перевірка коректності класифікації ДЗ.	Вибіркова		
	Аудит правильності утворення і погашення ДЗ.	Вибіркова		

	Перевірка на вірність нарахування і списання резерву сумнівних боргів.	Вибіркова		
	Аудит правильності кореспонденції рахунків в ході розрахунків з покупцями і замовниками.	Вибіркова		
	Перевірка коректності визначення залишку ДЗ на кінець періоду	Суцільна		
Завершальний	Формування звіту за підсумками перевірки	Суцільна, вибіркова		

Джерело: сформовано автором на основі [4, с. 19]

План аудиту являється «документом організаційно-методологічного характеру та складається з переліку робіт і строків їх виконання із зазначенням джерел інформації» [4, с. 20].

У програмі аудиту розрахунків, які досліджуються, висвітлюються головні процедури, які необхідно провести для вирішення завдань перевірки.

До самих важливих напрямів аудиту належать:

1) оцінювання ступеня дебіторської заборгованості установи;

2) аудит правильності перерахованих коштів за реалізовані вироби;

3) інвентаризація, яка виступає оцінкою правильності розрахунків із покупцями та замовниками.

Після завершення аудиту сформовується системне бачення керівною ланкою організації проблемних ділянок, що допомагає проаналізувати поточне положення і тенденції розвитку фінансового, комерційного і виробничого компонентів діяльності господарюючого суб'єкта, виділити слабкі місця в керуванні розрахунками із покупцями, визначити проблеми, причини і джерела їх появи, виокремити пріоритети в роботі із існуючими проблемами у взаємовідносинах між покупцями і фірмою, оцінити можливі варіанти подолання цих проблем та спрогнозувати можливі наслідки, надати попередні рекомендації із формування стратегії розвитку розрахунків із замовниками та покупцями суб'єкта господарювання на середньотермінову або довгострокову перспективу.

Висновки. Отже, аудит розрахунків із покупцями являється обов'язковим елементом системи контролю установи. Пріоритетними задачами в ході проведення аудиту відносин із покупцями та замовниками

виступають: оцінювання заборгованості за кожним покупцем і формулювання причин її появи; аудит обґрунтованості кожної з сум заборгованості; вжиття заходів щодо стягнення заборгованості; регулярне проведення інвентаризацій розрахунків з замовниками та покупцями з метою контролю своєчасності, повноти та достовірності відомостей.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Венгерук Н.П. Шляхи удосконалення методики аудиту дебіторської заборгованості. *Науковий огляд.* 2014. http://oaji.net/articles/2014/797-1404591016.pdf (дата звернення: 10.10.2019).

2. Аудит : підручник / Петрик О. А. та ін.; за заг. ред. О. А. Петрик. Київ, 2015. 504с.

3. Грушко В. І., Савсюк М.М. Аналіз операцій з покупцями та замовниками. *Вчені записки Університету «КРОК».* 2017. № 48. С. 85–92.

4. Меліхова Т. О. Методичні засади проведення внутрішнього контролю розрахунків з покупцями та замовниками для підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства. *Агросвіт*. 2019. № 9. С. 17–24. DOI: 10.32702/2306-6792.2019.9.17

Лебедєва Аліна Ігорівна,
студентка групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Мартиненко Валентина Віталіївна,
к.е.н., доцент, доцент кафедри
економічної теорії

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА МЕТАЛУРГІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Анотація. *Стаття описує проблеми формування собівартості виготовленої продукції на підприємствах металургійної галузі, особливості технологічного процесу виробництва даної сфери діяльності. Відзначено необхідність та шляхи зменшення рівня витрат та зниження собівартості продукції.*

Ключові слова: *собівартість, витрати, калькулювання, технологічний процес.*

Актуальність теми дослідження. Кожне виробниче підприємство здійснюючи свою діяльність має на меті отримання прибутку та його примноження. На рівень рентабельності підприємства впливає чимало факторів, адже це основний показник ефективності функціонування суб'єкта господарювання в цілому. У значній мірі на прибутковість впливає собівартість виготовленої продукції, тому надзвичайно важливим питанням є раціональне використання сировини та матеріалів, зменшення витрат на виробництва, що призведе до зниження собівартості і, як наслідок, збільшить рентабельність підприємства.

Підприємства металургійної галузі відрізняються високою собівартістю продукції, через складний технологічний процес виробництва та дуже високу матеріаломісткість продукції фірми мають ряд проблем та особливостей калькулювання. Неправильне визначення собівартості продукції та її завищення призводить до зниження якісних показників підприємства. Тому одним з основних завдань для суб'єкта господарювання є мінімізація витрат, але таким чином, щоб не погіршувалась якість продукції.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Проблеми обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості виготовленої продукції досліджували такі вчені-економісти як Н.М.Кисіль, Т.М.Білуха, О.Г.Лищенко, А. Д. Леонов, Г. В. Савицька, О. В. Грищенко, О. І. Бучко, Л.П.Сухина.

Мета дослідження. Висвітлення проблемних аспектів формування собівартості виготовленої продукції на металургійних підприємствах та шляхів її зниження.

Викладення основного матеріалу. Витрати виробництва мають значний вплив на фінансові результати виробничих підприємств, інформація стосовно витрат на виробництво займає центральне місце в системі підвищення ефективності діяльності підприємства.

Для металургійної галузі промисловості України однією з основних задач є ефективне та раціональне використання ресурсів, на підприємствах даної галузі частка собівартості у вартості реалізованої продукції є дуже значною. Адже виробництво металургійної галузі є досить специфічним і має свої особливості. Процес виробництва складається з проходження ряду послідовних, технологічно розривних стадій обробки вихідної сировини і інших додаткових матеріалів

для отримання кінцевої продукції для реалізації (готова продукція, напівфабрикати власного виробництва).

На відокремлених структурних підрозділах металургійних підприємств встановлені локальні АСУ та «1С-Бухгалтерія». «Внутрішня звітність щодо витрат виробництва та собівартості продукції складається з використанням звітних чи фактичних калькуляцій за даними обліку про фактичні витрати виробництва продукції за калькуляційними статтями витрат, які були передбачені планом та відображають фактичну собівартість виготовленої продукції» [1].

Фактичні калькуляції на підприємстві відображають фактичний рівень собівартості за окремими видами витрат, вони допомагають контролювати рівень собівартості продукції, дозволяють оцінити норми витрачання наявних ресурсів та є джерелом інформації для планування витрат і економічного аналізу. Відомості щодо витрат виробництва у цехах забезпечується через передавання первісних даних, що були отримані в цехах, до головної бухгалтерії, де на їх основі складають оборотні відомості [2, с. 297].

За теперішніх умов діяльності підприємства, коли економія витрат на заробітній платні та матеріальних ресурсах майже неможлива, оскільки галузь є досить матеріалоємною, системне управління загальновиробничими витратами є одним з основних шляхів зменшення собівартості виготовленої продукції.

Металургійні підприємства значною мірою залежать від цін на електроенергію, оскільки підприємства даної галузі є дуже електроємними. Використання у виробництві новітніх технологій, які відповідають світовим вимогам є способом зменшення споживання електроенергії.

На ринкову вартість матеріальних активів впливати важко, проте їх економію можна забезпечити за допомогою зміни технології та організації виробництва. Також для цієї специфічної галузі існують підвищені вимоги до зменшення шкідливих для довкілля викидів, для цього необхідні додаткові витрати, які також збільшують собівартість [3].

Здійснення організаційно-технічних заходів також призведе до збільшення виробітку працівників, як наслідок збільшаться норми виробітку. Зростання продуктивності праці призводить до зменшення витрат на заробітну плату, дозволяє зменшувати собівартість виготовленої продукції через зменшення частки заробітної плати в одиниці продукції.

У металургійній галузі існують певні особливості та фактори, які зумовлюють високу собівартість напівфабрикатів та виготовленої продукції (табл.1).

Таблиця1.

Основні фактори впливу, що спричиняють високу собівартість продукції металургійних підприємств

Види факторів	Приналежність
Організаційні	-складність металургійного виробництва, значні потужності -висока частка зношених довгострокових активів -застарілі технології виробництва -необхідність постійного забезпечення ресурсами для нормального функціонування -вплив зміни цін на світових ринках металу; -особливістю ціноутворення на металургійну продукцію як на ринках збуту.
Витратоутворюючі	-значні транспортні витрати через прив'язку до джерел сировини -значні витрати на ремонт і обслуговування основних засобів -енергоємність
Технологічні	-різноманітність технологічних процесів, значна кількість стадій переробки - одночасна переробка різних видів ресурсів -нерівномірна тривалість виробничих циклів - залишок зворотніх відходів

Джерело: складено автором на основі [1].

На підприємствах даної сфери діяльності для калькулювання собівартості виготовленої продукції використовують попередільний метод, оскільки технологічний процес складається з переділів.

Переділ представляє собою сукупність технологічних операцій, які виконуються задля отримання продукту праці (напівфабрикат, напівпродукт), понесені витрати обліковуються в розрізі переділів, видів продукції [4]. До того ж підприємство використовує багатопередільний метод, адже специфіка виробництва така, що технологічний процес поділений на декілька фаз (переділів), при закінченні кожного переділу отримують напівфабрикат та калькулюють його виробничу собівартість. У кінці останнього переділу випускають закінчений готовий продукт.

Враховуючи усі особливості технологічного процесу виробництва на металургійних підприємствах можна сказати, що досить собівартість виготовленої продукції є досить високою через ряд чинників. Основними шляхами зниження витрат є:

- підвищення технічного рівня виробництва продукції, що потребує запровадження нових технологій, які відповідають світовим стандартам, максимальну автоматизацію всіх виробничих процесів;

- пошук нових, дешевших, географічно зручних ринків сировини та матеріалів, їх раціональне використання, застосування відходів у процесі виробництва.

- зниження рівня загальновиробничих витрат

- організації праці, що призведе до збільшення норм виробітку та рівня середньої заробітної плати.

Для виконання вище перечислених завдань необхідні значні капітальні вкладення для модернізації та розвитку технологічного процесу, але дані вкладення у майбутньому будуть цілком виправдані, оскільки зниження собівартості виготовленої продукції є одним з основних шляхів підвищення дохідності підприємства.

Висновки. Металургійний комплекс є значною та важливою частиною економіки країни в цілому. Надзвичайно важливим питанням є зниження витрат на виробництво, оскільки частка собівартості у вартості реалізованої продукції дуже висока. Зниження собівартості дає можливість продавати кінцеву продукцію дешевше та збільшити рентабельність підприємства. Тому враховуючи особливості виробничого процесу найефективнішим способом зменшення виробничої собівартості є впровадження модернізації довгострокових активів на підприємстві. Це призведе до значних зменшень витрат виробництва, при цьому не погіршуючи якість виготовленої продукції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Лищенко О. Г., Панченко О.М. Організація обліку витрат на підпрємствах металургійної галузі з метою управління. Нові матеріали і технології в металургії та машинобудуванні. 2015. http://www.zgia.zp.ua/gazeta/METALURG_19_31.pdf. (дата звернення: 10.10.2019)

2. Сухина Л.П. Використання сировини та матеріалів для виробництва металопродукції: стан, проблеми, тенденції : матеріали III Міжнар. Форуму молодих вчених, 2018 р. Харків: , ХНТУСГ, 2018. С. 297–298

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом М-ва фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 318. http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00 (дата звернення: 10.10.2019)

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 11 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення: 07.10.2019).

Мельник Олег Васильович,
студент групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник
Міщенко Тетяна Михайлівна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу
Університету ДФС України

ПОДАТОК НА ВИВЕДЕНИЙ КАПІТАЛ ЯК АЛЬТЕРНАТИВНА МОДЕЛЬ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Анотація. *В статті досліджено необхідність внесенні змін до оподаткування прибутку підприємства. Обгрунтовано необхідність заміни, наразі діючого, податку на прибуток податком на виведений капітал. Проаналізовано недоліки та переваги заміни податку на прибуток податком на виведений капітал. Запропоновано диференціацію ставок податку на виведений капітал.*

Ключові слова та терміни*. Прибуток, податок, виведений капітал, ставка податку,бюджет.*

Постановка проблеми. Нині Україна, шляхом повної зміни влади, проходить період активного реформування майже всіх галузей державного управління. Оскільки для проведення реформ потрібні значні фінансові ресурси, особлива роль приділяється фіскальній сфері країни. Однією з найбільш очікуваних реформ для українського бізнесу є модернізація чи повна заміна податку на прибуток. Одним зі шляхів можливих позитивних змін є введення податку на виведений капітал, законопроект якого вже розглядався у парламенті та наразі є одним з найбільш обговорюваних питань в економічному середовищі.

Відтак дане питання є дуже актуальним в сьогоднішніх реаліях, адже впровадження цього податку може суттєво вплинути на розвиток економіки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням реформування податку на прибуток підприємств, вже не один рік в Україні займаються науковці, податківці, економісти-практики. Дане питання досліджували вітчизняні науковці: Буй Т.Г., Гудим І.А., Прімєрова О.К., Савченко А.М. та інші вчені. Проте, аналіз наукової літератури свідчить про необхідність подальшого дослідження даного питання, особливо, в частині можливих наслідків від впровадження нових підходів до оподаткування прибутку підприємств.

Мета дослідження. З'ясувати необхідність зміни методу оподаткування прибутку підприємств шляхом впровадження податку на виведений капітал, проаналізувавши його недоліки та переваги.

Виклад основного матеріалу. Одним з основних надходжень, що наповнюють державний бюджет країни є податок на прибуток підприємств, який є досить важливим та одночасно болючим для українського бізнесу.

Податок на прибуток підприємств − це прямий податок, сплачуваний підприємствами з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій [1].

На сьогоднішній день податок на прибуток підприємств є одним з найскладніших з точки зору адміністрування. Існує безліч недоліків в порядку нарахуванні та стягнення податку на прибуток, а саме:

− можливість перенесення на наступні податкові періоди від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток підприємств;

− недостатній рівень стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств через механізм справляння податку на прибуток;

− розбіжності між податківцями та бухгалтерами підприємства під час коригування та нарахування різниць, після подачі декларації;

− зниження мотивації виробників щодо об`єктивного визначення бази оподаткування, викликає процеси ухилень від сплати податку та пошук можливих «лазівок» у законодавстві.

− непорозуміння із механізмом розрахунку та сплати авансових внесків, складний порядок розподілення податку між філіями;

– практична відсутність повноцінного податкового контролю за достовірністю декларованих сум об`єкта оподаткування.

Крім того, проблеми виникають у платників податків, які хочуть оскаржити рішення фіскальної служби, оскільки відсоток ефективності від цих спорів дуже малий. Наводжу для прикладу статистичні дані: за перше півріччя 2018 року в адміністративному порядку надійшло 7130 скарг на 10652 податкові повідомлення-рішення. З них 8908 залишено без змін, повністю скасовано – 1112 та 204 – скасовано частково [2, с. 66]. З огляду на це платники податку змушені витрачати свій час та гроші на судові тяжби. Це в свою чергу сприяє недовірі платників до фіскальних органів, а ця обставина, в кінцевому рахунку несе за собою ще більш негативні наслідки.

Проте основною проблемою податку на прибуток є можливість виведення капіталу з країни без належного оподаткування. Тому, вважаємо, що вищевказані факти спонукають всіх суб`єктів цього податку до його активного реформування.

Вже не один рік на поличках Міністерства фінансів України припадає пилом ініціатива замінити податок на прибуток податком на виведений капітал. В 2018 році ця ініціатива отримала підтримку чинного президента, але законопроект не набрав необхідну кількість голосів у Верховній Раді України.

Експерти вважають, що податок на виведений капітал допоможе Україні протягом перших 2-3 років після введення, збільшити темпи росту економіки до глобального рівня, а це 3,7% в рік. В Україні цей показник лише 2% в рік [3].

Модель представлена естонським урядом ще на початку 2000-х років полягає у стягненні податку з компанії лише тоді, коли кошти виводяться з бізнесу у вигляді дивідендів або іншого розподілу прибутку. Разом з тим гроші, які залишаються всередині підприємства, є оборотними засобами і оподаткуванню не підлягають.

В рамках цього податку пропонується застосовувати наступні його ставки:

– 15% до операцій з виведення капіталу(дивіденди та інші прямі виплати в грошовій та натуральній формі, навіть якщо вони не оформлені як дивіденди)

– 20% до операцій, які прирівнюються до них.

Тобто, якщо підприємець маскує виведення капіталу під «Проценти та роялті офшорним нерезидентам» він сплачує 20%, при

офіційному оформленні дивідендів ставка на 5 % нижча. А якщо підприємець повертає інвестиції в межах первісного внеску до статутного капіталу, то він взагалі нічого не сплачує [4].

Порівнюючи обидва податки можна виділити наступні переваги податку на виведений капітал:

1. Зменшення адміністративного навантаження. Податківцям не доведеться обробляти великі масиви звітності. Податкові зобов`язання стануть перевірятися легше, адже операції, що віднесені до об`єкта оподаткування складно приховати.

2. Стимулювання бізнес активності. Після впровадження податку оборотний капітал компаній буде збільшуватися, внаслідок чого збільшиться і бізнес активність. Підприємства зможуть купувати обладнання чи послуги необхідні для розвитку підприємницької діяльності.

3. Збільшення інвестиційної активності. Як показав досвід Естонії та Грузії в країнах одразу збільшився приплив іноземних інвестицій [5].

4. Зменшення рівня корупції в податковій сфері. Підприємства не матимуть необхідності занижувати фінансовий результат та маніпулювати зі звітністю. Більшість офшорних схем втратять економічний сенс. Взаємодія підприємця з держслужбовцями зводитиметься до мінімуму.

Податок може стати рушійною силою для розвитку економіки та наповнення бюджету. Більше того, є навіть приблизні суми збільшення: експерти прогнозують, що після впровадження податку об`єм додаткових інвестицій в реальний сектор економіки має скласти 15-20 млрд. дол США за 5 років [6].

Варто відмітити, що податок на виведений капітал вигідний не лише для бізнесу, а й для звичайних громадян. Адже збільшення інвестиційної активності буде стимулювати створення нових робочих місць та відповідно збільшення заробітної плати.

Зважаючи на вищевикладене, заміна податку на прибуток новим, сучасним методом безумовно виглядає позитивно, проте виникає проблема швидкого запровадження податку на виведений капітал в Україні.

Президент України заявив, що податок на виведений капітал слід вводити після запуску в Україні амністії податкових капіталів, інакше Україна ризикує не отримати $2 млрд від МВФ. Водночас,

МВФ проти заміни податку на прибуток, мотивуючи тим, що в результаті нововведень великий бізнес перестане платити податок на прибуток і в бюджеті утвориться діра більше 50 млрд грн. [7].

Подібне сталося з Естонією, на перших етапах введення податку. Після його впровадження, надходження в бюджет скоротились в два рази, хоч і збільшився притік інвестицій. Економічне зростання почалося на 4 рік функціонування податку.

Висновки. Отже зміна системи оподаткування для підприємств найвірогідніше матиме позитивний економічний вплив у довготривалому періоді. Розглядаючи короткі терміни, можна з упевненістю сказати, що інвестиційний клімат країни стане привабливішим, але одночасно з цим існує ризик дефіциту коштів у бюджеті України. Тож, якщо держава вирішить запровадити фундаментальні зміни в напрямку запровадження податку на виведений капітал, потрібно передбачити повну та стійку компенсацію втрати бюджетних доходів до максимально можливого їх розміру.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

2. Савченко А.М., Гудим І.А. Порівняльний аналіз податку на прибуток та податку на виведений капітал: сучасні реалії та перспективи // Інвестиції: практика та досвід. №11. 2018. 66-69 с.

3. Податок на виведений капітал замість податку на прибуток 2019. URL: https://www.golovbukh.ua/article/7344-podatok-na-vivedeniy-kaptalzamst-podatku-na-pributok-protses-zapushcheno

4. Буй Т.Г., Прімєрова О.К. Податкове стимулювання розвитку малого підприємництва в Україні. Ефективна економіка. 2018. № 9. URL: http : //www. economy.nayka. com. ua/?op=1 &z=6533.

5. Сага про податок на виведений капітал [Електронний ресурс] // Економічна правда. - 2018. - Режим доступу до ресурсу: https://www. epravda.com. ua/columns/2018/11/20/642818/

6. Податок на виведений капітал: варто чи ні? Економічна правда. URL: https://www.epravda.com.ua/rus/columns/2018/11/6/642318/

7. Президент розвіяв ілюзію про податок на виведений капітал. І це добре. URL: https://nv.ua/ukr/biz/experts/zelenskiy-vidmovivsya-vvoditi- podatok-na-vivedeniy-kapital-chomu-50028151.html

Мироненко Тетяна Вадимівна,
студентка групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник
Савченко Алла Миколоївна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З АКРЕДИТИВАМИ В СИСТЕМІ МІЖНАРОДНИХ РОЗРАХУНКІВ

Анотація. *В статті обґрунтовано необхідність здійснення внутрішнього аудиту операцій з акредитивами в системі міжнародних розрахунків суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Досліджено практику організації внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах. Визначено підходи до організації ризикорієнтованого внутрішнього аудиту, виокремлено зони ризиків при здійсненні розрахунків з використанням акредитивів.*

Ключові слова та терміни: *акредитив, внутрішній аудит, зона ризику, суб'єкт внутрішнього аудиту, міжнародні розрахунки.*

Актуальність тематики дослідження. Розвиток інформаційно-комп'ютерних технологій має значний вплив на сучасні економічні відносини та змінює підходи до організації зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання, особливо це проявляється в сфері міжнародних розрахунків. Водночас, прагнення учасників міжнародних економічних відносин до скорочення витрат та підвищення надійності виконання укладених договорів обумовлює необхідність формування надійної системи внутрішнього аудиту. Наразі питання організації внутрішнього аудиту в приватному секторі економіки державою не врегульовані, а тому її побудова відноситься до сфери відповідальності керівництва суб'єкта господарювання. В окремих випадках, це призводить до неефективного управління витратами підприємства, зменшення прибутковості, наявності простроченої заборгованості та виникнення штрафних санкцій.

Побудова системи внутрішнього аудиту операцій за міжнародними розрахунками залежить від багатьох факторів, зокрема, форми

розрахунків, рівня ризиків, пов'язаних з відповідними операціями. Таким чином, вищенаведене переконує у доцільності та необхідності розробки ризикорієнтованих підходів до організації внутрішнього аудиту за даним об'єктом.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Вагомий внесок у розвиток теоретико-методичних і організаційно-практичних засад обліку та внутрішнього контролю міжнародних розрахунків, здійснено вітчизняними науковцями: В.В. Мушинським, С. В. Романенко, О.М. Стрілець, Є.О.Сотченко, Є.Ю. Шарою та іншими вченими. Разом з тим, рівень розробки питань внутрішнього аудиту операцій з акредитивами в системі міжнародних розрахунків суб'єкта господарювання є недостатнім та вимагає подальшого поглибленого дослідження.

Мета дослідження. Мета написання статті спрямована на визначення підходів до організації ризикорієнтованого внутрішнього аудиту операцій з акредитивами в системі міжнародних розрахунків.

Виклад основного матеріалу. Внутрішній аудит є однією з найважливіших систем управлінні підприємством. Дослідження показують, що керівництво вітчизняних підприємств, як правило, не створює спеціальні підрозділи, призначені для проведення внутрішнього аудиту, тому їх діяльність супроводжується значними втратами фінансовий ресурсів. Внутрішній аудит представляє собою процес, спрямований на отримання керівництвом підприємства достатньої впевненості в тому, що повністю забезпечується ефективність і результативність функціонування всіх систем управління, збереження активів, достовірність обліку і своєчасність складання та подання бухгалтерської (фінансової) звітності, дотримання чинного законодавства при здійсненні фактів господарського життя [1, с. 126].

Підходи до організації внутрішнього аудиту визначаються керівником підприємства з врахуванням характеру, масштабів діяльності і особливостей системи управління. При цьому, керівництво повинно виходити з того, що контролем охоплюються всі рівні управління підприємством, а також дотримуватися принципу порівнянності результатів внутрішнього аудиту з витратами на його здійснення.

Підрозділ внутрішнього аудиту підприємства виконує різноманітні і масштабні завдання, зокрема, оцінює систему внутрішнього контролю, якість функціонування інформаційної системи, стан збереження активів, результативність діяльності структурних підрозділів,

ефективність системи управління ризиками, пропонує методи контролю ризиків, оцінює систему корпоративного управління.

Для підприємств, які здійснюють активну зовнішньоекономічну діяльність, одним з важливіших завдань, яке виконує служба внутрішнього аудиту є оцінка ризиків, що виникають в системі міжнародних розрахунків та надання рекомендацій щодо їх усунення або мінімізації. При виконанні своїх обов'язків внутрішні аудитори забезпечують оперативне керівництво, раду директорів та аудиторський комітет інформацією про ризики, які можуть виникнути у разі використання різних форм розрахунків, зокрема акредитивів, а також надають рекомендації щодо уникнення або мінімізації цих ризиків.

Основними завданнями внутрішнього аудиту операцій з акредитивами в системі міжнародних розрахунків є:

- оцінка надійності та ефективності системи внутрішнього контролю в частині здійснення розрахунків акредитивами;
- оцінка надійності та ефективності системи управління ризиками в частині здійснення розрахунків акредитивами;
- оцінка достовірності, повноти, об'єктивності системи бухгалтерського обліку в частині відображення операцій з розрахунків акредитивами;
- оцінка дотримання підприємством вимог українського та міжнародного законодавства, що регулює розрахунки акредитивами;
- надання рекомендацій щодо мінімізації виявлених ризиків розрахунків акредитивами [2, с. 94].

Вказані завдання охоплюють сферу ризиків розрахунків акредитивами не лише в частині управління фінансовими ресурсами, але й в частині вибору контрагентів з якими здійснюватимуться розрахунки акредитивами, формування інформації в системі бухгалтерського обліку, оцінки ефективності системи управління ризиками, дотримання вимог українського та міжнародного законодавства, яке регулює розрахунки акредитивами. Дослідження ключових аспектів міжнародних розрахунків з використанням акредитивів дозволило виділити зони ризиків, які є об'єктами внутрішнього аудиту (рис. 1).

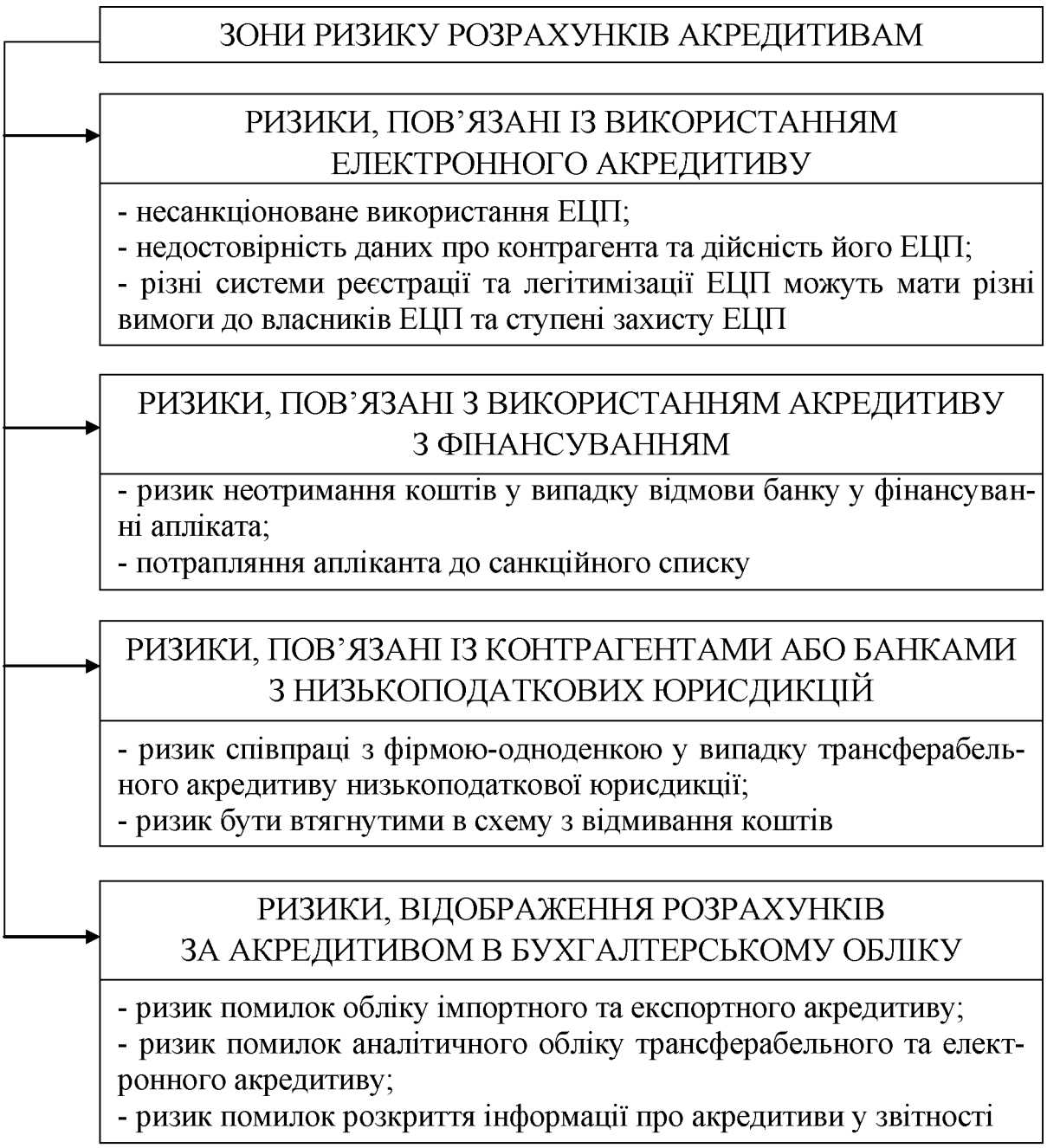


Рис. 1. Зони ризиків операцій з акредитивами, які є об'єктами внутрішнього аудиту

Очевидно, що не всі з наведених ризиків відповідальні підрозділи суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності мають можливість виявити самостійно. Тому, для повної ідентифікації ризиків та оцінки системи управління ними служба внутрішнього аудиту підприємства повинна співпрацювати з службою внутрішньої безпеки, інформаційно-комп'ютерним відділом, які забезпечують технічну підтримку внутрішнім аудиторам та надають доступ до інформації, яка становить комерційну таємницю або не підлягає розголошенню.

В умовах виникнення нових видів ризиків та ускладнення існуючих керівники та менеджмент підприємства очікують від служби внутрішнього аудиту об'єктивності в проведенні перевірок з метою мінімізації цих ризиків та управління ними.

Висновки. Таким чином, система ризикорієнтованого внутрішнього аудиту є підґрунттям для ефективного управління ризиками в системі міжнародних розрахунків з використанням акредитивів, що дозволяє забезпечити стале економічне зростання підприємства, підвищення контрольованості і керованості операцій з акредитивами та ефективності бізнесу в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Мушинський В.В. Організаційні засади внутрішньогосподарського контролю операцій із забезпечення виконання зобов'язань підприємства // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – № 1 (59). – С. 125– 130.

2. Романенко С.В. Внутрішній контроль операцій за міжнародними розрахунками підприємств: організаційно-методичний аспект // Вісник Хмельницького національного університету 2013, №4, Т. 1. – С. 92-99

3. Стрілець О.М. Найбільш поширені форми міжнародних розрахунків в Україні. URL: http://www.rusnauka.com/17_AND_2018/Economics/6.doc.htm

4. Сотченко Є. Методичні підходи до сутності міжнародних розрахунків по імпортних та експортних операціях у системі розрахункових відносин України // Галицький економічний вісник, – Тернопіль. : ТНТУ, 2015. – Том 48. – № 1. – С. 32-39.

5. Шара Є.Ю., Туровська Г.Л. Обліковий аспект розрахунків інкасовими дорученнями та акредитивами // Міжнародний збірник наукових праць. Луцьк. 2017. Випуск 3 (15). С. 262-274

Невмержицька Оксана Анатоліївна,
студентка групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Салямон-Міхєєва Катерина Дмитрівна,
к.е.н. доцент кафедри аудиту та економічного аналізу

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В УКРАЇНІ

Анотація. *В статті досліджено сучасні проблеми ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів на підприємствах України та запропоновано напрями його удосконалення. Здійснено аналіз проблемних аспектів процесу фінансового аналізу виробничих запасів та наведено практичні шляхи удосконалення, аби зменшити його трудомісткість, а також проаналізовано нормативно-правові акти, щодо регулювання бухгалтерського обліку і фінансового аналізу виробничих запасів в Україні та сформульовано практичні рекомендації.*

Ключові слова: *виробничі запаси, підприємство, активи, бухгалтерський облік, первісна вартість, балансова вартість, справедлива вартість.*

Постановка проблеми. Для ефективного розвитку ринкової економіки в Україні, необхідне виробництво конкурентоспроможної продукції та її реалізація на ринку збуту. Здійснення виробничо-господарської діяльності більшості підприємств неможливе без наявності в достатніх обсягах виробничих запасів, від яких залежить ефективність діяльності суб'єкта господарювання, а саме прибутковість.

Для ефективного розвитку та збільшення виробничого потенціалу суб'єкта господарювання необхідне створення системи управління виробництвом, основа якої є формування повної та достовірної інформації про виробничі запаси підприємства. Тому впровадження та розробка основних напрямів підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства передбачає вдосконалення

бухгалтерського обліку і контролю виробничих запасів, оскільки їх дані використовується не тільки для економічного аналізу діяльності окремого підприємства, а й для узагальнення результатів у масштабі галузей країни.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Дослідженню проблем обліку та фінансовому аналізу виробничих запасів приділили значну увагу у своїх працях такі вітчизняні науковці, як Рибалко О.М., Сайко О.В., Ползова В.М., Школьник І.О., Боярко І.М., Дейнека О.В, Лінник В.Г., В.С. Рудницький, та ін.

Мета статті. Головною метою статті є виявлення проблем організації та здійснення бухгалтерського обліку і фінансового аналізу операцій з виробничими запасами на підприємствах та запропонування напрямів їх вирішення. Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

визначити сутність терміну «виробничі запаси», як оборотних активів підприємства;

виявити проблемні аспекти ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів на підприємствах;

розробити напрями удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів на підприємствах;

визначити основні проблеми фінансового аналізу виробничих запасів на підприємствах;

розробити шляхи удосконалення фінансового аналізу виробничих запасів.

Виклад основного матеріалу. Методологічні засади формування економічної інформації про визнання, оцінку та розкриття запасів у фінансовій звітності визначено у П(С)БО 9 "Запаси".

Згідно П(С) БО 9 "Запаси": запаси - це активи, які:

утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності (товари, готова продукція);

перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва (незавершене виробництво);

утримуються для споживання під час виробництва продукції та надання послуг, а також для управління підприємством [1].

Процес обліку використання виробничих запасів, як показує практика, є трудомістким, внаслідок цього на багатьох підприємствах спостерігаються певні недоліки, а на деяких - запущеність обліку, особливо складського, що призводить до великих втрат запасів [2, с.31].

В процесі здійснення бухгалтерського обліку виробничих запасів, існує ряд проблем, до них доцільно віднести:

відсутнє чітке визначення поняття «балансова вартість» виробничих запасів, хоча у П(С)БО 9 «Запаси» неодноразово згадується про балансову вартість виробничих запасів, але конкретне трактування відсутнє;

трудомісткість заповнення та обробка первинних документів та зведених облікових регістрів, оскільки наявна велика кількість реквізитів;

між П(С)БО 9 «Запаси» і М(С)ПБО 2 «Запаси» існують відмінності у трактуванні термінів, таких як «запаси», «чиста вартість реалізації». А також вимоги в частині первісної оцінки запасів між двома стандартами дещо не збігаються. Поняття первісної вартості в МСБО 2 відсутнє, а первісна вартість придбання запасів, згідно з П(С)БО 9, залежить від джерела придбання;

невизначено деяких видів запасів, як об'єктів бухгалтерського обліку. Оскільки, П(С)БО 9 «Запаси» не наводить чіткого визначення в складі виробничих запасів таких термінів як «сировина», «матеріали» та «товари».

трудомісткість визначення справедливої вартості виробничих запасів, що полягає у використанні підприємством бартерного обміну, або обміну на неподібні активи;

наявність проблеми упорядкування процесу відображення транспортно-заготівельних витрат при вибутті виробничих запасів, оскільки вони не відображаються загальною сумою по окремому субрахунку;

низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами на складах;

відсутність комплексного поєднання всіх видів обліку підприємства для забезпечення керівництва підприємства необхідною управлінською інформацією;

постійні зміни в законодавстві сприяють виникненню нових проблемних аспектів в здійсненні обліку виробничих запасів;

відсутність автоматизованого складського обліку, відсутність програмних комплексів по обліку і контролю запасів;

відсутність управлінської звітності по операціям з руху виробничих запасів, що зумовлює нестачу аналітичних та оперативних даних, які характеризують реальні фінансові процеси.

Поліпшенню ефективності облікового процесу щодо ефективного використання виробничих запасів на підприємствах сприятиме впорядкування первинної документації, широке впровадження типових уніфікованих форм, забезпечення суворого порядку приймання, зберігання й витрачання виробничих запасів. Представляється доцільною розробка єдиної форми документа на списання виробничих запасів, призначеної для комп'ютерної обробки [3, с.19].

Бухгалтерський облік значно спростився при використанні в складському обліку комп'ютерної техніки. Важливе значення має розробка методики обліку наявності і руху виробничих запасів, яка б відповідала особливостям здійснення виробничої діяльності підприємства, а також є подальше узгодження концептуальних засад НП(С)БО та М(С)БО обліку виробничих запасів [4, с.17].

Проблеми бухгалтерського обліку виробничих запасів прямопропорційно впливають на процес фінансового аналізу ефективного використання виробничих запасів на підприємствах. Оскільки, ускладненість і неоперативність інформації наданої бухгалтерським відділом впливають на поточні показники фінансового аналізу, що роблять їх не достовірними та спричиняють імовірність прийняття неефективних управлінських рішень.

Фінансовий аналіз виробничих запасів набуває особливого значення, оскільки його здійснюють для визначення ефективності використання, причин дефіциту або надлишку виробничих запасів протягом певного періоду, розробки шляхів покращення процесу виробництва та виявлення резервів підвищення ринкової вартості та забезпечення реалізації стратегічних цілей розвитку підприємства. Під час здійснення такого аналізу існує ряд проблем, які ускладнюють його здійснення, а саме:

відсутність єдиної затвердженої методики проведення такого аналізу на державному рівні, яка б надавала змогу правильно і поетапно здійснювати аналіз;

трудомісткий при здійсненні на підприємстві великої кількості операцій, пов'язаних з використанням виробничих запасів;

відсутня єдність думок авторів стосовно напрямів аналізу і послідовності реалізації аналітичних процедур;

не конкретизована система оціночних показників, оскільки часто наводиться тільки перелік показників, який не пов'язується з конкретним етапом аналізу;

не приділяється уваги доцільності використання сировини і матеріалів, палива, енергії на підприємствах окремих галузей господарювання;

відсутність порядку розрахунку й обґрунтованості договорів на поставку матеріальних ресурсів, умови поставок;

трудомісткість розрахунку показників та коефіцієнтів;

Наведені вище проблеми фінансового аналізу ефективного використання виробничих запасів свідчить про те, що багато питань потребують більш глибокого вивчення та удосконалення на базі системного підходу [5, с.28].

Для вирішення зазначених проблем, необхідно періодично здійснювати розрахунок потреби в виробничих запасах, аналізувати інтенсивність їх використання і ефективність виробництва продукції для того, щоб досягнути високого рівня виробництва та не допустити його спаду. Важливе значення також потрібно надавати розробленій схемі впливу факторів на виробничі запаси. Відповідно, бухгалтери підприємств повинні самостійно вирішувати, як організувати бухгалтерський облік виробничих запасів та їх оцінку залежно від конкретних умов діяльності підприємства і ведення бухгалтерського обліку.

Висновки. Узагальнюючи результати дослідження, доцільно стверджувати було проаналізовано сучасні проблеми бухгалтерського обліку та фінансового аналізу виробничих запасів та шляхи їх вирішення. Таким чином, внесені пропозиції щодо удосконалення нормативно-правових актів, розробка менш трудомістких уніфікованих первинних документів, автоматизації складського обліку, затвердження єдиної методики фінансового аналізу на законодавчому рівні та інші. Запропоновані напрями удосконалення бухгалтерського обліку і фінансового аналізу повинні покращити ситуацію на підприємстві та ефективно організувати бухгалтерський облік, створити перспективні умови його подальшого розвитку. Вирішення проблемних аспектів обліково-аналітичного управління виробничими запасами є досить актуальним для більшості підприємств і потребує подальших досліджень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99 (дата звернення: 05.09.2019).

2. Рибалко О.М. Вдосконалення обліку виробничих запасів. Держава і регіони. Серія «Економіка та підприємництво»: навч. посіб. Вид. 3-ге, переробл. і допов. Київ, 2008. 215 с.

3. Сайко О.В. Облік і контроль виробничих запасів: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / КНЕУ. Київ, 2014. 210 с.

4. Ползова В.М. Сучасні підходи до оцінки фінансового стану підприємства. Вісник Хмельницького національного університету. Сер. Економіка. 2010. 17 с.

5. Школьник І.О., Боярко І.М., Дейнека О.В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Київ, 2016. 368 с.

Олянецька Марина Сергіївна,
студентка групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Савченко Алла Миколаївна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА ВІДПОВІДНО ДО НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Постановка проблеми. Фінансова інформація про підприємство відіграє важливе значення як для внутрішніх так і для зовнішніх користувачів. Основним звітом, що відображає інформацію про фінансовий стан на певну дату є баланс підприємства. Саме відповідно даних балансу можна оцінити потенціал підприємства, реальний фінансовий та майновий стан та прийняти дієві управлінські рішення. Необоротні активи є однією із найбільших складових активів підприємства, тому важливим моментом є питання обліку та достовірність відображення їх в балансі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням обліку необоротних активів займалися різні вчені, серед яких слід виділити: Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, М.В. Кужельний, М.Ф. Огійчук, та ін. Але не зважаючи на велику кількість наукових досліджень, недостатньо розкритим є питання відображення необоротних активів у звітності та гармонізації національних стандартів з міжнародними.

Постановка завдання. Мета статті полягає у виявленні особливостей відображення необоротних активів підприємства у фінансовій звітності за національними і міжнародними стандартами та визначення відмінностей.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1] «всі активи,

що не є оборотними» [1]. У зарубіжній літературі зустрічаються різноманітні визначення, а саме: необоротні активи, фіксовані активи або довгострокові.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [2], «підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, а всі інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних чи національних стандартів» [3]. Всі національні стандарти фінансового обліку відповідають міжнародним стандартам фінансової звітності, але не є тотожними.

Організаційно-методичні аспекти обліку необоротних активів підприємства регулюється на національному рівні П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» на міжнародному рівні МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», МСБО 16 «Основні засоби» МСБО 36 «Зменшення корисності активів», МСБО 38 «Нематеріальні активи».

Найбільшу частку в необоротних активах займають основні засоби. Відображення основних засобів в балансі та їх оцінка регулюється П(С)БО 7 «Основні засоби» [3] та МСБО 16 «Основні засоби» [4] (таблиця 1).

Таблиця 1

Особливості відображення основних засобів в балансі згідно національних та міжнародних стандартів

Згідно з П(С)БО 7 [4]	Згідно з МСБО 16 [5]
1	2
«Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів. Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від» [4]	«Об'єкт основних засобів, який відповідає критеріям визнання активу, слід оцінювати за його собівартістю. Суб'єкт господарювання має вибирати своєю обліковою політикою або модель собівартості, або модель переоцінки, і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів. Модель собівартості. Після визнання активом об'єкт основних засобів слід обліковувати за його собівартістю мінус» [5]

1	2
«його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їхня залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості» [4]	«будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності. Модель переоцінки. Після визнання активом об'єкт основних засобів (справедливу вартість якого можна достовірно оцінити) слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності. Переоцінки слід проводити з достатньою регулярністю, щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду»[5]

Невідповідність щодо оцінки основних засобів у стандартах також присутня. Отже, за національними стандартами придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс за первісною вартістю, за міжнародними стандартами підприємство може вибрати модель собівартості або модель переоцінки.

Аналіз відображення нематеріальних активів в балансі за національними та міжнародними стандартами дає підстави стверджувати, про різницю між умовами відображення, яка аналогічна основним засобам (таблиця 2).

Таблиця 2

Особливості відображення нематеріальних активів в балансі згідно національних та міжнародних стандартів

Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [6]	Згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи» [7]
«Здійснюється за первісною вартістю, крім виняткових випадків, а в балансі відображається за залишковою вартістю (різниця між первісною вартістю та амортизацією)» [6]	«Первісно нематеріальний актив оцінюють за собівартістю, а надалі підприємство вибирає або оцінювати його за собівартістю, або за переоціненою вартістю» [7]

Відповідно національним і міжнародним стандартам підприємство може переоцінювати нематеріальний актив на дату балансу за справедливою вартістю, щодо якого існує активний ринок. В таблиці 3 відобразимо порівняльну характеристику по основних показниках оцінки, надходження, вибуття.

Таблиця 3

Порівняльна характеристика організації обліку необоротних активів за ПСБО та МСБО

Показники	П(С)БО	МСБО
1.Визначення об'єктів необоротних активів, які підлягають переоцінці	«Малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% вартості, яка амортизується, та решти 50% вартості, яка амортизується у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100% вартості» [8]	«Дане питання не розглядається» [8]
2.Надходження необоротних активів на підприємство	«Допускає безоплатне надходження, внесок до статутного капіталу, переведення до об'єктів необоротних активів зі складу оборотних активів (товарів, готової продукції)» [8]	«Передбачено лише виготовлення подібних активів для продажу в процесі звичайної господарської діяльності» [8]
3.Вибуття необоротних активів	«Безоплатна передача, невідповідність критеріям визнання активу» [8]	«Виключення активу з використання без очікування економічних вигод від його вибуття» [8]

Отже, ефективна організація обліку необоротних активів має забезпечити досягнення цілей, а саме: вчасне відображення на рахунках обліку повної та правдивої інформації про оцінку, надходження або внутрішнє переміщення, вибуття, списання, ліквідацію необоротних активів; відображення інформації про нарахування амортизації необоротних активів за звітний період та їх знос з початком строку корисного використання; розрахунок постійних та змінних витрат на підтримку об'єктів у робочому стані, а також їх поліпшення та відновлення; визначення фінансового результату від реалізації та іншого вибуття необоротних активів; накопичення інформації для складання фінансової та управлінської звітності про необоротні активи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів від 07 лютого 2013 р. № 73. База даних «Законодавство України». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13on. rada.gov.ua/ (дата звернення: 20.02.2019).

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення: 20.02.2019).

3. Сторожук Т.М. Особливості відображення необоротних активів у балансі за національними та міжнародними стандартами / Т.М. Сторожук, Л.В. Блищик // Інфраструктура ринку. – 2019 – Випуск 29. – С.607-615

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів від 27.04.2000 № 92. База даних «Законодавство України». URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z0288-00 (дата звернення: 22.02.2019).

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01 січня 2012 р. База даних «Законодавство України». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (дата звернення: 22.02.2019).

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів від 18.10.1999 № 242. База даних «Законодавство України». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99 (дата звернення: 22.02.2019).

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01 січня 2012 року. База даних «Законодавство України». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050 (дата звернення: 22.02.2019).

8. Левченко О. П. Теоретичні основи організації обліку необоротних активів у сільськогосподарському підприємстві / О. П. Левченко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). - 2016. - № 1. - С. 110-114. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2016_1_24.

Омельчук Дмитро Іванович,
студент групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Панасюк Ольга Вікторівна,
к.е.н., доцент

АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ТА ТЕНДЕНЦІЙ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В УКРАЇНІ

Анотація.*Проаналізовано стан розрахунків з оплати праці за період 2010-2018 роки. Встановлено, що за вказаний період найнижчий рівень заборгованості був у 2012 році, а в подальші роки спостерігається стабільна тенденція до накопичення боргів. З'ясовано, що значну частку в загальній сумі заборгованості мають економічно активні підприємства переробного та автотранспортного виробництва. Виявлено причини накопичення заборгованості з виплати заробітної плати та надано пропозиції щодо захисту найманих працівників від несвоєчасної виплати заробітної плати.*

Ключові слова та терміни:*заборгованість, заробітна плата, найманий працівник, підприємство-банкрут.*

Актуальність тематики дослідження. Одним із головних утворюючих компонентів механізму функціонування ринку праці є оплата праці, водночас, вона регулює його розвиток у професійному, регіональному та галузевому аспектах. Крім того, оплата праці – це важлива економічна категорія, яка поєднує інтереси найманих працівників, підприємців та держави. Вона безпосередньо впливає на рівень життя населення,оскільки її складова – заробітна плата є компонентою доходів працюючих, основою їх життєдіяльності, а звідси й найбільш потужним стимулом підвищення продуктивності праці. Тому, проблема заборгованості з оплати праці – одна з найгостріших соціальних проблем, яка до цього часу не розв'язана, чим порушуються права працівників на достатній життєвий рівень для себе і своєї сім'ї, адже своєчасне одержання винагороди за працю, гарантовані статтями 43 та 48 Конституції України [1].

Ступінь наукового вивчення проблеми.Проблему сучасного стану розрахунків з оплати праці досліджували та продовжують досліджувати багато науковців, зокрема: Коломієць О.О., Писарєва Т.В., Чернецька О.В.Яценко Л.Д. та інші. У своїх працях наукові діячі та фахівці-економісти змістовно розглядають найважливіші проблеми оплати праці в умовах вітчизняної економіки. При цьому найбільша увага приділяється саме дослідженню стану розрахунків з оплати праці. Проте, актуальність теми: дослідження залишається незмінною, оскільки зумовлена необхідністю наближення рівня продуктивності праці, заробітної плати та доходів найманих працівників до рівня розвинених країн шляхом створення відповідних умов для високопродуктивної трудової діяльності між роботодавцями та державою.

Мета дослідження.Дослідження сучасного стану, аналіз існуючих головних проблем та тенденційрозрахунківз оплати праці в Україні.

Виклад основного матеріалу.Накопичення значних обсягів заборгованості із виплати заробітної плати – одна з найгостріших проблем соціально-трудової сфери, яка існує упродовж усього новітнього періоду незалежностіУкраїни. Поряд з низьким рівнем оплати праці, заборгованість з оплати праці є однією з основних причин поширення бідності серед працюючого населення, посилення соціальної напруженості. Заробітна плата – основний, а здебільшого – єдиний дохід працюючої людини, основа сімейного бюджету, тому її невиплата впливає на фінансовий стан сімей і, погіршуючи якість життя, перетворюється з економічного фактору на соціальний. Крім того, це явище «підриває трудову мотивацію працівників, спотворює основи соціально-трудових відносин, посилює їх непрозорість, сповільнює перерозподільні процеси на ринку праці, підриває основи трудових взаємин через недієвість трудових контрактів і договорів» [2].

«Абсолютний мінімум» показника заборгованості був досягнутий на початку 2008 р. і становив 668,7 млн. грн. Активне зниження боргів спостерігалося в період 1999 – 2002 роках, що співпало з економічним відновленням після кризи початку 1990-х років. «Друга хвиля» інтенсивного зниження заборгованості із заробітної плати відбулася в 2003–2004 роках, коли економіка країни зростала високими темпами за рахунок сприятливої світової кон'юнктури на ринках експортно-орієнтованих виробництв, передусім металургійної промисловості [3]. За період 2010-2018 роки найнижчий рівень заборгованості із заробітної плати спостерігався на кінець 2012 року і становив 885, 4 млн.грн. (табл. 1).

Таблиця 1

Заборгованість із заробітної плати в Україні за 2010-2018 роки (млн. грн)

Період	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	линень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень
2010	1390,80	1603,1	1644,5	1615,5	1598,6	1787,7	1701,2	1473,0	1333,0	1263,5	1209,8	1254,9
2011	1139,0	1252,6	1327,5	1227,8	1191,3	1185,3	1111,4	1104,7	1089,1	1114,0	1099,1	1037,3
2012	915,2	967,0	995,7	966,7	946,5	930,1	891,3	915,9	888,8	858,7	834,2	885,4
2013	830,1	936,6	1037,1	1013,1	994,8	980,1	923,3	925,1	922,4	964,7	925,9	953,6
2014	753,0	748,2	930,2	1047,0	1008,5	999,3	970,7	1084,8	1424,4	1927,7	2205,8	2366,9
2015	2436,8 / 1320,1 *	1465,6**	1574,8*	1617,1 **	1495,9*	1811,3**	1915,5*	1963,8**	2004,2**	1908,1**	1970,8**	2010,9**
2016	1880,8**	2092,5**	2013,4**	1949,0**	1849,1**	1866,5**	1967,6**	2046,2**	1902,3**	1978,5**	1962,0**	2004,0**
2017	1791,0**	1907,6**	1995,3**	2069,8**	2185,2**	2320,2**	2391,9**	2377,2**	2335,9**	2467,8**	2457,3**	2581,7**
2018	2368,4**	2535,3**	2455,9**	2422,2**	2473,7**	2561,0**	2723,4**	2733,6**	2713,3**	2889,0**	2883,**	2819,4**

* Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя.

** Без частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

Джерело: складено за даними [3]

На кінець 2018 року заборгованість з оплати праці в Україні складала 2819, 4 млнгрн, що перевищує показник 2017 року на 451 млн. грн, або у відносному значенні відбулося збільшився на 19%. При цьому, зростання фонду оплати праці за рахунок збільшення мінімальної заробітної плати не є головною причиною формування заборгованості з її виплати, оскільки ці показники показують різну динаміку змін (рис. 1).

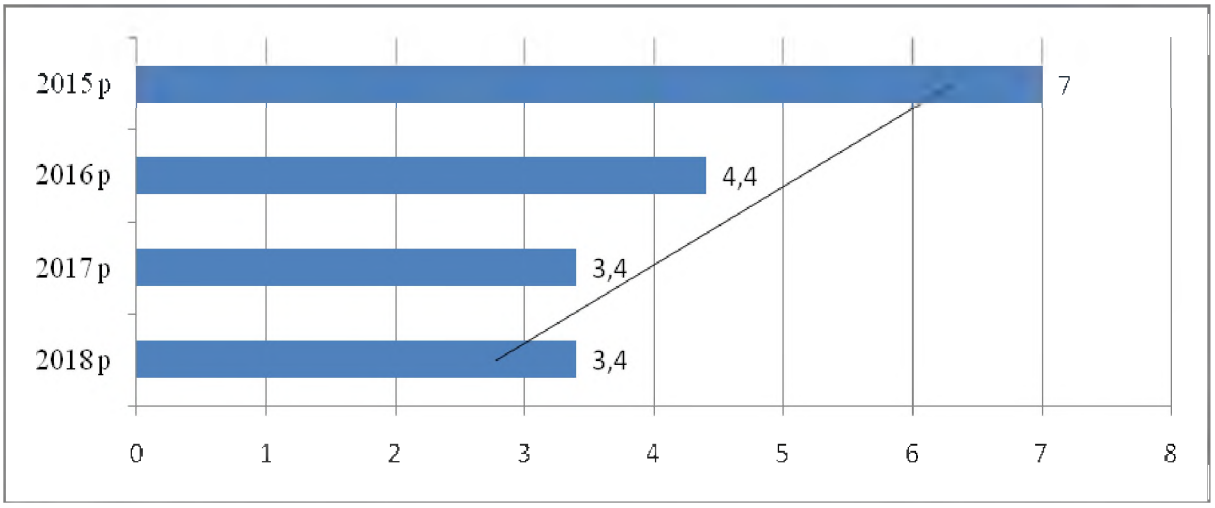


Рис. 1.Співвідношення суми заборгованості з виплати заробітної плати та фонду оплати праці по Україні (у % до фонду оплати праці за грудень попереднього року)

Джерело: складено за даними [3]

Станом на 01.12.2018 року співвідношення суми заборгованості з виплати заробітної плати та фонду оплати праці по Україні становило 3,4% до фонду оплати праці за грудень 2017 року. Втім, вплив високих темпів зростання заробітної плати на абсолютні показники заборгованості не можна заперечити, адже з 2017 року, незважаючи на незначне падіння в окремі місяці, сформувалася стійка тенденція до зростання цього показника, а на кінець 2018 року він досяг свого найбільшого значення за період 2015-2018 роки.

Однією з найбільш негативних рис формування заборгованості з оплати праці– це існування значної частки економічно активних підприємств, які накопичуючи заборгованість продовжують свою діяльність, занижуючи власні видатки, коштом найманих працівників. Так, з початку 2018 року збільшення боргу працівникам економічно активних підприємств в 1,3 рази та підприємств-банкрутів в 1,1 разизумовило зростання загальної суми заборгованості з виплати заробітної плати, яка на 31.12.2018 року становила 1621,1 млн.грн. (57,5 %) та 804,01 млн.грн. (28,5 %) відповідно (табл. 2).

Таблиця 2

Сума невиплаченої заробітної плати по Україні з урахуванням економічних передумов станом на 31.12.2018 року

Сума невиплаченої заробітної плати						
усього млн. грн.	**у тому числі підприємств (установ, організацій)**					
	економічно активні		**підприємства-банкрути***		**економічно неактивні**	
	усього	у % до загальної суми	усього	у % до загальної суми	усього	у % до загальної суми
2819,4	1621,1	57,5	804,01	28,5	394,2	14,0

*Суб'єкти господарювання, щодо яких реалізовуються процедури відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом.

Джерело: складено за даними [3]

За видами економічної діяльності найбільша частка економічно активних боржників була зафіксована в галузі інформації та телекомунікації 88,1%, а також в фінансовій та страховій діяльності 85,1% [73]. Найбільша частка загальної заборгованості з виплати заробітної плати працівникам економічно активних підприємств сконцентрована в промисловому секторі економіки.Станом на 31.12.2018 року показник заборгованості по промисловості складає 77 %, або ж 2179,6 млн. грн, і решта 639,8 млн. грн – сума заборгованості, що розподіляється на решту видів діяльності.За основними видами економічної діяльності у промисловості за 2018 рік«лідером» заборгованості є переробне виробництво – 63,2%, на другому місці виробництво автотранспортних засобів – 19,8%, третє місце посідає виробництво хімічних речовин та хімічної продукції – 19,0% (рис. 2).

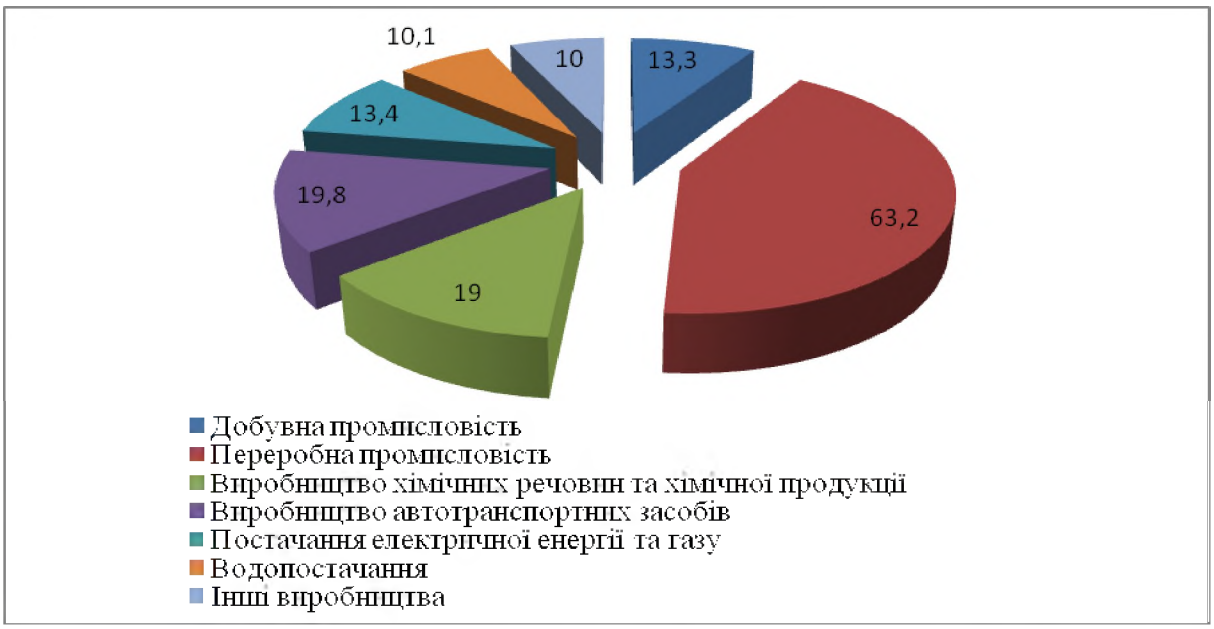


Рис. 2. Структура заборгованості з виплати заробітної плати працівникам економічно активних підприємств за основними видами економічної діяльності у промисловості за 2018 рік (%)

Джерело: складено за даними[3]

У розрізі регіонів, лідерами щодо заборгованості заробітної плати є Луганська область – 517,2 млн. грн, та Донецька – 497,6 млн. грн. (рис. 3). При цьому, за період з 01.01.2018 року до 31.12.2018 року заборгованість зросла у Луганській області у 2,3 рази (на 31.12.2017 року заборгованість – 220,2 млн. грн), а у Донецькій області зростання відбулося у 1,3 рази (на 31.12.2017 року заборгованість – 379,5 млн. грн).

тис. грн.

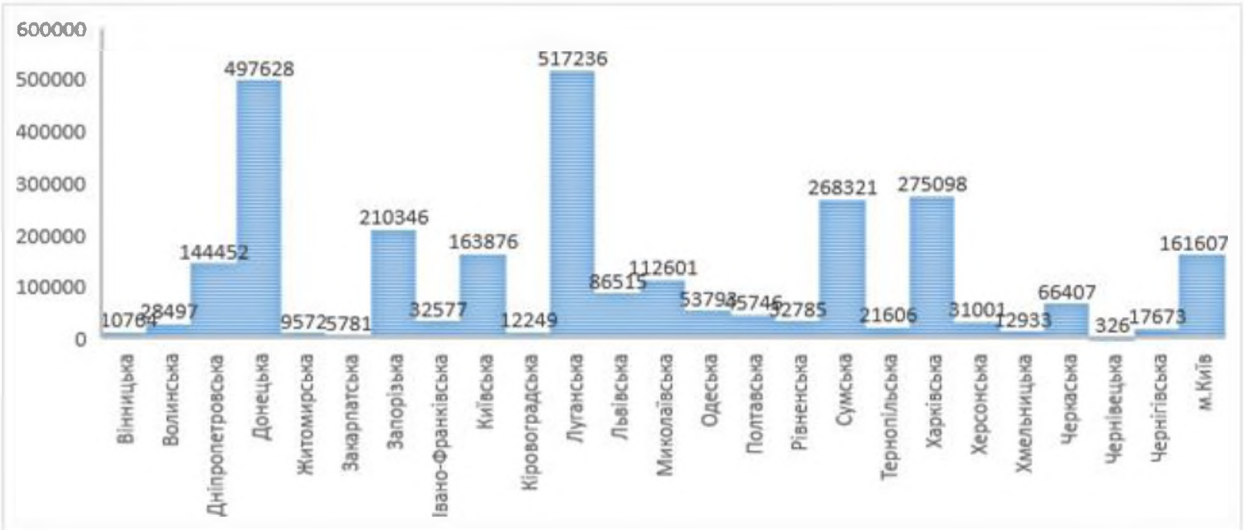


Рис. 3. Заборгованість по заробітній платі у розрізі регіонів України за 2018 рік

Джерело: складено за даними [3]

Серед регіонів, які перебувають поза зоною АТО лідерами по заборгованості з оплати праці є Сумська та Харківська області, у яких заборгованість на 31.12.2018 року становила 268,3 млн. грн.. та 275,0 млн. грн. відповідно. Найнижчі показники щодо заборгованості зафіксовано у Чернівецькій області – 326 тис грн., що на 1447 тис. грн.. менше ніж на початок 2018 року.

Державні статистичні спостереження свідчать, що основними причинами накопичення заборгованості з виплати заробітної плати є:«високий рівень збитковості підприємств, низька платіжна дисципліна, практика передачі суб'єктами господарювання продукції без попередньої оплати, низький рівень претензійно-позовної роботи зі стягнення заборгованості, недостатня ефективність управління державним майном, застосування процедур реструктуризації, санації та банкрутства неефективно працюючих підприємств» [3]. Науковці О.О. Коломієць, Л.Д. Яценко,доповнюють негативні фактори впливу на постійне накопичення заборгованості із заробітної плати, вказуючина:«скорочення виробництва в кризовий період, недосконаліть інституціонального поля, затягування реформ у трудовій сфері, слабкість правозастосування юридичних норм щодо заборгованості з виплати заробітної плати, низький рівень претензійно-позовної роботи зі стягнення заборгованості»[2].

Висновки. Узагальнюючи вищесказане, можна зробити висновок, що переважна більшість чинників зростання заборгованості з виплати заробітної плати є наслідком відсутності ефективної системи управління підприємствами та належного контролю з боку відповідних органів державного управління. Тому, головними завданнями в сфері захисту працівників від несвоєчасності розрахунків з оплати праці вбачається:

- удосконалювання систем оплати праці, пошук нових рішень, на основі глибокого вивчення досвіду економічно розвинених країн;
- посиленням формальних санкцій за порушення встановлених термінів оплати праці шляхомчіткої персоніфікації та посилення відповідальності посадових осіб за недотримання індивідуальних і колективних трудових договорів;
- створення реального механізму гарантування першочергової виплати заробітної плати у разі банкрутства підприємства;
- створення умов, що сприятимуть підвищенню ефективності економічної діяльності підприємств-боржників.

Реалізація цих завдань допоможе вирішити в Україні цілу низку проблем, пов'язаних із заробітною платою, якісно поліпшити її стан та створити підґрунтя для підвищення зацікавленості працівників до високопродуктивної праці вже в найближчому майбутньому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР (Редакція від 21.02.2019) / Верховна Рада України. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/s/580-19 (дата звернення: 16.07.2019).

2. Коломієць О.О., Яценко Л.Д. Шляхи розв'язання проблеми заборгованості з виплати заробітної плати в Україні. Аналітична записка Національного інституту стратегічних досліджень. URL: http://old2.niss.gov.ua/articles/325– (назва з екрану)

3. Офіційний сайт Державної служби статистики України. – URL : http://www.ukrstat.gov.ua/

4. Писарєва Т.В., Чернецька О.В.Теоретичні аспекти розрахунків із заробітної плати // Молодий вчений. – 2017. – № 12 (52). – С.732-735

Омельчук Микола Васильович,
студент групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Таращенко Володимир Анатолійович,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

ЕФЕКТИВНІСТЬ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПЕРЕВІРОК ПІДРОЗДІЛАМИ АУДИТУ ДФС УКРАЇНИ В 2018 РОЦІ

Анотація. *У статті проаналізовано результати роботи підрозділів аудиту ДФС України в 2018 році. Виявлено високу ефективність проведення документальних перевірок. Запропоновано розробити алгоритм автоматизованого контролю якості.*

Ключові слова: *документальна перевірка, документальна планова перевірка, документальна позапланова перевірка, ефективність документальних перевірок*

Постановка проблеми. Одним із способів податкового контролю, передбачених Податковим кодексом, є податкові перевірки. Від якості їх проведення залежать результати контрольно-перевірочної роботи та міра забезпечення податкових надходжень. Особливої уваги в даному контексті заслуговує оцінка дієвості документальних перевірок, оскільки саме завдяки ним в більшій мірі податкові органи наповнюють бюджет.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Різноманітні аспекти організації та методики здійснення документальних аперевірок знайшли своє відображення в наукових працях багатьох науковців, серед яких варто вказати О. Артюха, В. Мельника, В. Мушенка, Л. Федоришина та інших. Однак постійна зміна податкового законодавства, поява нових схем ухилення від оподаткування вимагають з боку контролюючих органів посилення дієвості здійснюваних ними документальних перевірок та відповідних досліджень.

Мета статті. Метою статті є оцінка ефективності здійснення документальних перевірок та пошук заходів її підвищення.

Виклад основного матеріалу. Для оцінки ефективності здійснення документальних перевірок проаналізуємо інформацію про діяльність підрозділів аудиту ДФС України за 2018 р.

У 2018 році робота підрозділів аудиту була спрямована на:

послаблення тиску на сумлінних платників та підвищення ефективності контролю за найбільш ризиковими платниками податків;

подальше вдосконалення системи внутрішнього контролю якості;

електронізацію процесів аудиту.

Реальний вклад підрозділів аудиту по забезпеченню надходжень до бюджету склав 5,6 млрд грн (забезпечено надходжень грошовими коштами на 3,0 млрд грн, зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на 11,5 млрд гри, що упередило несплату податку у майбутньому на 2,0 млрд грн, зменшено залишки від'ємного значення ПДВ, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного періоду на 0,6 млрд гривень).

Знижено тиск на платників за рахунок скорочення заходів контролю, а саме: за останні 5 років у 3,8 раза зменшено кількість візитів до платників для документального підтвердження виявлених ризиків.

У 2018 році підрозділами аудиту було проведено 5,3 тис. планових перевірок платників податків, 15,7 тис, позапланових аперевірок та 6,4 тис. зустрічних звірок.

У 2018 році забезпечено перегляд системи ризиків, за якими підприємства включаються до плану-графіка.

Наказом Мінфіну від 26.03.2018 № 386 «Про внесення змій до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових аперевірок платників податків» внесено зміни до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових аперевірок платників податків [1]. Внесеними змінами вдосконалено процедури формування плану-графіка проведення документальних планових аперевірок платників аподатків, оновлено перелік критеріїв ризику від провадження діяльності платників податків та поділ їх за ступенями. Зокрема, до переліку акритеріїв ризику аадля ааплатників податків-юридичних осіб включено 28 нових критеріїв.

В оновленому аПорядку для платників податків-юридичних осіб визначено 69 критеріїв ризику несплати податків, з них: 21 - високого ступеня ризику, 20 -середнього та 7 - незначного. Для банківських установ - 25, небанківських установ- 29, постійних представництв та представництв нерезидентів- 16, суб'єктів господарювання-учасників ЗЕД - 21, платників податків-фізичних осіб - 27, платників податків-юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності, сплати податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску - 21.

Використання зазначених критеріїв дозволило задіяти механізм першочергового реагування на ті підприємства, щодо яких існує велика вірогідність недоплати або приховування об'єкта оподаткування.

Акценти у плановій роботі 2018 року було зроблено на великих платників (перевірено 14 %) із середніх - лише 2,5 %, а малих - лише 0,3% (табл. 1).

Таблиця 1

Охоплення платників податків податковим контролем у 2018 році

Документальні перевірки	Суб'єкти великого підприємництва	Суб'єкти середнього підприємництва	Суб'єкти малого підприємництва
планові	56 (14,4%)	2,3 (2,5%)	3 (0,3%)
позапланові	130 (33,3%)	3,2 (3,5%)	10,7 (1%)
Всього	390	91,7 тис.	1089,5 тис.

Джерело: за даними ДФС [2]

Якість виявлення ризиків несплати податків у 100 відсотків запланованих платників підтверджено документально та проведено донарахування.

У 2018 році було проведено 15,7 тис. позапланових перевірок, що майже на 1,0 тис. (6%) менше, ніж у минулому році, донараховано 15,1 млрд. гривень.

Лише одну з п'яти позапланових перевірок проведено за ініціативою ДФС, а з незалежних від ДФС причин - 80%, (у зв'язку з припиненням юридичної особи, на повідомлення банків про порушення при розрахунках у сфері ЗЕД, на звернення самих платників, на виконання судових рішень).

Найбільша увага при проведенні позапланового контролю приділялась відпрацюванню учасників схем ухилення від оподаткування з ГІДВ,

Так, у межах комплексного контролю податкових ризиків охоплено 2,9 тис. вигодонабувачів та 5,5 млрд грн .ПДВ, донараховано грошових зобов'язань, зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування та абюджетне відшкодування ПДВ на 3,3 млрд грн, встановлено нереальність операцій з продажу на 1,4 млрд гривень.

Для упередження формування схемного кредиту за рахунок «підміни» імпортованого товару на товар невідомого походження територіальним органам ДФС було направлено 173 повідомлення. Проведено 289 перевірок, донараховано 3,3 млрд грн та на 0,6 млрд грн зменшено.

Перевірками у зв'язку з ліквідацією у 2018 році охоплено 6,8 тис. платників, донараховано 1,2 млрд гривень. Щодо 11,7 тис, платників, які ліквідуються, керівниками територіальних органів ДФС прийнято рішення про зняття з обліку без проведення перевірки.

Наведений матеріал свідчить про високу ефективність документальних перевірок, проведених підрозділами аудиту в 2018 році.

Висновки. З метою підвищення ефективності аудиторської діяльності пропонується розробити алгоритм автоматизованого контролю якості, який би дозволив на всіх етапах контрольно-перевірочної роботи покроково контролювати дії аудиторів. У зоні контролю має бути своєчасність та якість заходів аудиторів у процесі аудиту, наявність задокументованих висновків за кожним заходом, правомірність зроблених висновків та прийнятих рішень. Упровадження такої системи контролю якості дозволить: зменшити випадки відхилень від установлених норм та правил; оперативно приймати управлінські рішення у разі авиявлення відхилень; покращити аякість матеріалів перевірок; зменшити акількість оскаржень та аскасувань аматеріалів перевірок.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: наказ Міністерства фінансів України від 26.03.2018 № 386 // Офіційний сайт Верховної ради України - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0465-18

2. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік // Офіційний сайт ДФС України - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf

Орлов Владислав Дмитрович,
студент групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Рубан Наталія Іванівна,
к.е.н., доцент, професор кафедри аудиту та економічного аналізу

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ

Анотація. *В даній статті визначено, що аудит доходів від реалізації продукції варто проводити з метою підвищення ефективності діяльності підприємства. Проведення правильного та ефективного аудиту доходів забезпечує інформаційну прозорість у бухгалтерському обліку, а також прибутковість підприємства. У статті також визначено основні проблеми та особливості проведення аудиту доходів від реалізації продукції.*

Ключові слова: *аудит, дохід від реалізації продукції, перевірка, робочий документ аудитора, програма перевірки, методика аудиту.*

Постановка проблеми. Важливим досвідом підприємств є ефективна система управління проведення аудиту. Розробка методики аудиту доходів від реалізації продукції підприємства, включає в себе: етапи проведення перевірки, розробку моделей робочих документів аудитора. Аудит доходів від реалізації встановлює об'єктивну оцінку щодо достовірності, об'єктивності, правдивості та законності відображення в бухгалтерському обліку доходів та фінансових результатів.

«Зовнішній аудит – це незалежний аудит відносно контрольованого підприємства, що здійснюється на підставі договору з підприємством-замовником. Метою такого аудиту є перевірка законності господарських операцій, достовірності фінансової звітності, бухгалтерського балансу, а також визначення, наскільки відповідає ведення бухгалтерського обліку встановленим стандартам і процедурам» [6].

Виконання якісного та ефективного аудиту доходу від реалізації продукції забезпечує прибутковість підприємства. Отже, актуальною проблемою на сьогодні є перевірка правильності, своєчасності та законності відображення доходів від реалізації продукції в обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням проблемних питань аудиту доходів від реалізації продукції присвятили свої праці такі вчені, як: Ф.Ф. Бутинець [1], Б.Ф. Усач [9], С.Я. Салига [8], А.П. Макаренко [4], Л.П. Кулаковська [3], М.Ф. Огійчук [7] та ін. Однак питання вдосконалення програми аудиту доходів від реалізації продукції потребує подальшого дослідження та розробки.

Постановка завдання. Мета проведення аудиту полягає в можливості аудитора висловити свою думку стосовно організації обліку доходів від реалізації продукції, визначити фінансовий результат та розкрити інформацію бухгалтерського обліку відповідно діючого законодавства та підвищити оцінку ефективності використання отриманого прибутку підприємства для забезпечення подальшої безперервності діяльності [2, с. 175].

Виклад основного матеріалу дослідження. У вітчизняній практиці аудиторських перевірок підприємства, аудит доходів від реалізації продукції виступає одним з головних складових, саме тому, що він узагальнює усю їхню фінансово-господарську діяльність [3, с. 358].

Відповідно метою аудиту саме доходів від реалізації продукції (послуг, товарів) є перевірка цих доходів, саме з метою подання незалежної думки аудитора про їх правдивість та достовірність в усіх суттєвих аспектах, а також відповідність всім вимогам НП(С)БО, міжнародних стандартів фінансової звітності і безперечно чинному законодавству України [3, с. 359].

Основними завданнями аудиту доходів від реалізації продукції є підтвердження правильності:

- «відображення в бухгалтерському обліку фактичної виручки від реалізації продукції;
- відображення в бухгалтерському обліку собівартості продукції;
- визначення суми доходу від реалізації продукції» [5, с. 80].

«Для того, щоб отримати правдиві докази аудиту доходів від реалізації продукції, аудитору потрібні відповідні документи: прибутковий касовий ордер, виписка банку, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, облікові регістри (Журнал 6, рахунок 701 «Доходи від реалізації готової продукції», 702 «Доходи від реалізації товарів»)» [4, с. 98].

Спочатку аудитор повинен розробити анкету перевірки доходу від реалізації продукції, в якій наведений перелік питань: «щодо відділів внутрішнього контролю на підприємстві, чи відповідає вимогам чинного законодавства документація на підприємстві, чи проводилась колись аудиторська перевірка і чи були виявленні якісь порушення, чи правильно укладаються договори з покупцями, чи ведеться аналітичний облік реалізації продукції та безліч інших питань» [4, с. 100].

Після проведення анкетування та отримання відповідей на питання, аудитор починає розробляти загальний план аудиту доходів від реалізації продукції. «План аудиту – це документ, який зокрема розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які повинні виконуватися працівниками аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнято низького рівня» [4, с. 100].

«План аудиту включає в себе основні етапи проведення, які повинен виконати аудитор: підготовчий; основний; заключний» [5, с.69]. Даний план представлений в наступній таблиці.

Таблиця 1

Зальний план проведення аудиту доходів від реалізації продукції

№	Етапи	Перелік процедур	Термін етапу аудиту	ПІБ
1	2	3	4	5
1	Підготовчий	Обмін листами, укладення договору, ознайомлення з діяльністю підприємства, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтер. обліку, визначення аудиторського ризику, суттєвості планування аудиту доходів від реалізації продукції		

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5
2	Основний	Перевірка залишків реалізованої продукції на початок періоду; перевірка правильності документального оформлення з обліку; перевірка правильності відображення інформації про реалізовану продукцію, що складають собівартість; перевірка правомірності та своєчасності включення доходу від реалізації до собівартості продукції та ін.		
3	Заключний	Здійснення процедур зі збором та обґрунтування отриманої інформації (підготовка аудиторського висновку та складання аудиторського звіту)		

Джерело: складено автором за даними [5].

На другому етапі своєї роботи аудитор повинен розробити програму аудиту доходів від реалізації продукції. «Програма аудиту – це документ, що містить перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, за допомогою яких отримуються достатні та надійні аудиторські докази у відповідності до мети перевірки щодо підприємства» [4, с. 98].

Для того, щоб правильно скласти програму аудиту доходів від реалізації продукції аудитор повинен запланувати аудиторські процедури, які дозволять встановити правдиву істину щодо таких тверджень: доходи ввід реалізації продукції одержані у процесі звичайної діяльності підприємства; правильність відображення в обліку доходів; наявність первинних документів.

Під час аудиту доходів необхідно звернути увагу на наступне:

- наявність суттєвих доходів минулих періодів;
- зміна (зменшення або збільшення) собівартості реалізованої продукції, яка має істотний вплив на формування доходів підприємства.

Щоб вирішити поставлені завдання аудиту доходу від реалізації продукції, пропонуємо робочі документи, які стануть обґрунтованими доказами якісного аудиту доходу від реалізації продукції. Основні робочі документи аудитора представлені в наступних таблицях.

Таблиця 2

Робочий документ аудитора 1

№	Дата	Журнал 6	Фінансові результати	Відхилення Журнал 6 від Форми 2

Джерело: складено автором за даними [5].

Таблиця 3

Робочий документ аудитора 2

№	Показники	За даними п-ва		За даними аудиту		Відхилення (+/-)
		На початок зв. періоду	На кінець зв. періоду	На початок зв. періоду	На кінець зв. періоду	
1	Залишок у Журналі 6					
2	Залишок у фінансовій звітності					

Джерело: складено автором за даними [5].

Таблиця 4

Робочий документ аудитора 3

№	Основні реквізити первинних документів	Наявність (+/-)	Примітка аудитора
1	Договір угода		
2	Рахунки-фактури		
3	Платіжна вимога		

Джерело: складено автором за даними [5].

Таблиця 5

Робочий документ аудитора 4

№	Продукція	Собівартість реалізованої продукції	Прейскурантна ціна		Відхилення (+/-)
			для вітчизняних покупців	для іноземних покупців	
1					
2					

Джерело: складено автором за даними [5].

Експерту потрібно перевірити наявність та правильність заповнення первинних документів і договорів з покупцями та замовниками. Якщо при перевірці документів аудитор встановлює, що є помилки у відображенні сум доходів, то йому слід розширити межі вибіркового дослідження. Після чого у аудиторському звіті аудитор показує достовірну інформацію про допущення помилки у обліку доходів та пропонує комплекс процедур, які допоможуть підприємству уникнути цих помилок в майбутньому [5, с. 71].

Висновки. В даній статті удосконалено програму аудиту доходу від реалізації продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємств, яка включає анкету, загальний план аудиту, програму аудиту та робочі документи аудитора.

Запропонована методика аудиту надасть змогу аудитору:

- проаналізувати всі аспекти обліку доходу від реалізації продукції на підприємстві;
- дослідити правильність, повноту, законність та своєчасність відображення їх в обліку та звітності;
- надати рекомендації з внесення необхідних змін в облікову політику підприємства, щодо організації та методики обліку від реалізації продукції;
- підвищити ефективність використання отриманого прибутку підприємства для забезпечення подальшої безперервної діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан та тенденції розвитку в Україні і світі / Ф.Ф.Бутинець // Житомир, 2016. – 408 с.

2. Власова О.В. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів / О.Г.Гамова // Наукові праці Полтавьскої\ державної аграрної академії. – Вип. 1. – 2016. – С. 173-179

3. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посібник / Л.П.Кулаковська // К.: каравела, 2017. – 567 с.

4. Макаренко А. П. Теорія і практика документування в обліку і аудиті / А.П.Макаренко // Запоріжжя. – 2017. – 127 с.

5. Макаренко А. П. Аудит доходів від реалізації продукції як дієвий засіб підвищення ефективності діяльності підприємства / А.П.Макаренко // Інвестиції: практика та досвід. – 2018. – №1. – С.68-75.

6. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 01.10.2018р. №2258-VIII // [Електронний режим] – Режим доступу: http:zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19

7. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика: навчальний посібник для вузів / М.Ф.Огійчук // К.: Алерта. – 2017. – 584 с.

8. Салига С.Я. Оцінка якості та ефективності аудиту податків / С.Я Салига // Інвестиції: практика та досвід. – 2018. - №1. – С. 34-38

9. Усач Б.Ф. Організація і методика аудиту / Б.Ф. Усач // К.: Знання, 2017. – 295 с.

Перегняк Максим Віталійович,
студент групи ОМА-18-2
ННІ обліку аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Салямон-Міхеева Катерина Дмитрівна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту та економічного аналізу

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВИТРАТ

Анотація. *У статті розкрито проблемні аспекти внутрішнього аудиту витрат, запропоновано алгоритм внутрішнього аудиту витрат. Запропонована модель внутрішнього аудиту витрат, комплексне використання якої дозволить аудитору підтвердити достовірність інформації, зробити узагальнення результатів, а також інтенсифікувати сам процес аудиту і поліпшити якість його проведення. Стаття носить науковий і прикладний характер, а її результати можуть бути використані при подальшому дослідженні аудиторської діяльності та при контролі виробничих витрат на підприємствах різних галузей.*

Ключові слова: *внутрішній аудит, витрати, внутрішній аудит витрат, етапи внутрішнього аудиту, методика, об'єкти аудиту витрат.*

Вступ. Управлінський аудит є економічним інститутом, що забезпечує розвиток ринкових відносин і реформування вітчизняної економіки.

Можна безапеляційно стверджувати, що система вимірювання витрат виробництва і економічно обґрунтованого формування собівартості відноситься до числа важливих проблем удосконалення

господарювання, виявлення і використання резервів зниження витрат і підвищення рентабельності підприємств.

Найбільш складною ділянкою при проведенні аудиту на підприємствах є перевірка складу витрат при формуванні собівартості робіт, а також продукції і послуг, що надаються іншими виробництвами або господарствами.

Ступінь наукового вивчення. Проблематикою аудиту витрат переймалися чимало вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема: М.Білуха, О.Бородкін, Ф.Бутинець, А. Богомолов, М.Васильєва, Н. Грицак, Т. Каменська, О. Кірєєв, Б.Усач, Я.Гончарук та ін.

Вони визначали цілі аудиту витрат виробництва, аналізували відповідні аудиторські терміни, визначали предмет і аудиторські процедури затрат на виробництво, подавали перелік питань, що мають перевірятися аудитором. Міжнародний стандарт аудиту МСА610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» визначає внутрішній аудит як діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання як відділ цього суб'єкта господарювання. Його функції охоплюють, серед іншого, перевірку, оцінювання і моніторинг адекватності і ефективності внутрішнього контролю. Проаналізувавши досягнення провідних вчених у цій галузі, деякі питання залишилися не розкритими або не висвітленими до кінця. Для вирішення цієї проблеми необхідно розширити програму проведення внутрішнього аудиту витрат, удосконалити методику проведення аудиту.

Мета. Завдання статті полягає в тому, щоб визначити сутність внутрішнього аудиту витрат та послідовність проведення внутрішнього аудиту витрат, запропонувати модель внутрішнього аудиту витрат.

Виклад основного матеріалу. Система внутрішнього аудиту – це сукупність організаційних заходів, методик і процедур, прийнятих керівництвом для впорядкованого і ефективного ведення основної діяльності, що включає контроль і перевірку, а саме дотримання вимог законодавства, точність та повноту документації обліку, своєчасну підготовку звітності.

Головною метою внутрішнього аудиту є надання допомоги керівництву в управлінні підприємством. Тому внутрішній аудит, реалізуючи контрольну функцію, є засобом зниження ризику банкрутства підприємства [2].

Витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [6].



Рис. 1. Рекомендовані стадії внутрішнього управлінського аудиту витрат

Для проведення внутрішнього аудиту на підприємстві особливе значення має складання опитувальника аудитора, який готується з метою:

надання інструкції аудиторам;

гарантування, що всі етапи аудиту перевірені;

підкреслити цілі та обсяг перевірки.

При підготовці опитувальника аудитор повинен взяти до уваги:

особливості діяльності підприємства;

відповідні процедури проведення перевірки;

використовувані документи.

У рамках проведення перевірки аудитору рекомендується:

провести вступні збори;

провести аналіз результатів;

доповісти про виявлені результати

На вступних зборах аудитор повинен роз'яснити обсяг і процес проведення аудиту, а також пояснити, коли, як і в якій формі буде представлений звіт про результати аудиту.

Під час самого аудиту аудитор повинен:

дослідити об'єктивні докази наявних невідповідностей;

задавати питання;

вести необхідні для проведення перевірки запису.

Отже, основним правилом при проведенні внутрішнього аудиту є «Питай, дивись, слухай, аналізуй». Процес аналізу результатів повинен встановити:

чи є виявлений недолік окремою помилкою або цілісною помилкою системи обліку;

чи знають про проблему співробітники, які перевіряються;

чи є інформація про нестачу;

чи можливо негайно провести коригувальні дії.

Виявлені невідповідності можуть визначатися як:

1. Критичні – повне порушення методики або відсутність такої.

2. Другорядні – одноразово спостережуваний недолік у системі.

3. Зауваження – незначний пропуск, який, якщо не буде виявлено і усунено, може призвести до більш серйозного збою.

У звіті за результатами проведення внутрішнього аудиту необхідно:

вказати обсяг проведеного внутрішнього аудиту;

відзначити всі результати;

визначити і пояснити рекомендовані коригувальні дії;

вказати аудиторів та осіб, з якими працювали в ході перевірки.

Для впровадження системи внутрішнього аудиту пропонуємо методику аудиту витрат, які відносяться на собівартість об'єктів. Методика внутрішнього аудиту витрат та складові аудиторської перевірки і контрольні точки аудиту наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

Методика внутрішнього аудиту витрат на виробництво

Компоненти методики аудиторської перевірки	**Контрольні точки аудиту**		
	Обсяг реалізації	**Виробнича собівартість**	**Управлінські (накладні) витрати**
1	**2**	**3**	**4**
Мета внутрішнього аудиту.	Перевірка достовірності обсягу виробленої продукції	Перевірка реальності та обґрунтованості понесених витрат	Перевірка достовірності, законності та доцільності понесених витрат

Продовження таблиці

1	2	3	4
Інформаційна база внутрішнього аудиту	Регістри бухгалтерського обліку по рахунку 27, 70, 90	Первинні документи та регістри бухгалтерського обліку по рахункам 13, 20, 22, 63,64, 65,66 372	Регістр бухгалтерського обліку по рахунку 91
Напрями внутрішнього аудиту.	Підтверджуючий	Підтверджуючий	Підтверджуючий, організаційно-правовий
Прийоми та процедури внутрішнього аудиту.	Документальне дослідження, розрахункові, аналітичні процедури	Документальне дослідження, нормативно-правове регулювання, розрахункові процедури, метод порівняння	Документальне дослідження, розрахункові, аналітичні процедури
Взаємозв'язок контрольних точок аудиту	Обороти по рахункам 70, 90	Обороти по рахунку 23	Обороти по рахунку 91
Можливі порушення.	Завищення вартості об'єкта	Списання надлишкових витрат, порушення законодавства у віднесенні витрат на рахунки бухгалтерського обліку	Списання надлишкових витрат, необґрунтоване застосування норм витрат
Оцінка матеріальності помилок внутрішнього аудиту	Суттєва	Суттєва	Суттєва

Запропонована методика розроблена в матричному вигляді та являє собою таблицю, де по горизонталі розташовуються контрольні точки аудиту, а по вертикалі – складові методики внутрішнього аудиту. При необхідності доцільно проводити суцільну перевірку узагальнюючих показників звітності (рис.2)

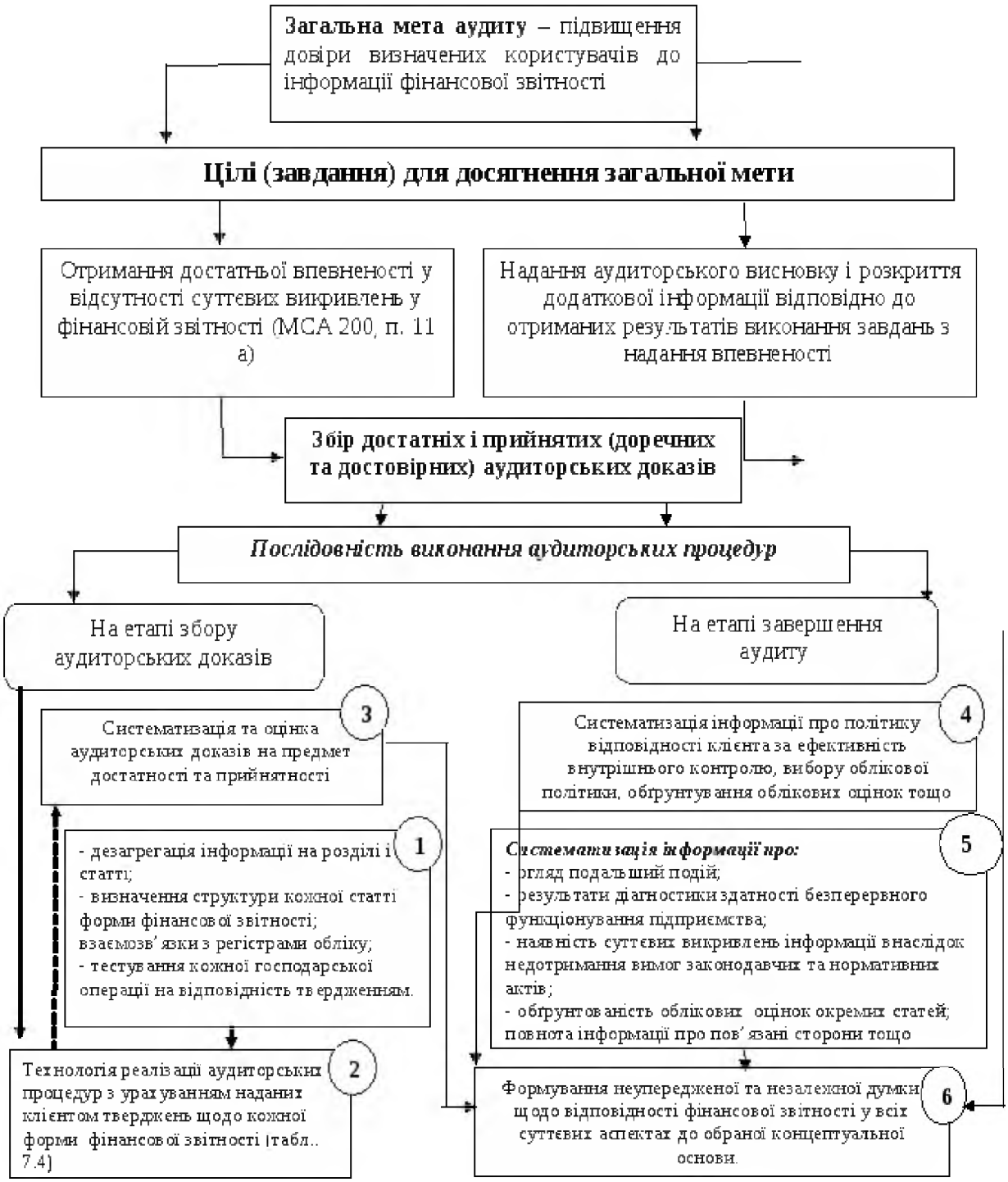


Рис. 2. Послідовність досягнення загальної мети аудиту витрат у фінансовій звітності.

Висновки. В умовах ринкової економіки економічні суб'єкти потребують кваліфікованої допомоги з організації внутрішнього аудиту та системи внутрішнього контролю, проведення фінансового аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів зниження собівартості продукції, підвищення прибутку.

Отже, запропонована нами модель внутрішнього аудиту є одним з таких інструментів. Її комплексне використання дозволить аудитору

підтвердити достовірність інформації, зробити узагальнення результатів, а також інтенсифікувати сам процес аудиту і поліпшити якість його проведення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Власюк Г. В. Особливості аудиту витрат виробництва та собівартості продукції / Г. В. Власюк // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 12. – С. 6-8.

2. Кузьмінський А. Суть аудиту, його мета і задачі / А. Кузьмінський // Бух.облік і аудит – 2004, № 1.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : наказ Міністерства Фінансів України за станом на 31.12.1999 № 318. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.

4. Тютюнник В. Аудит витрат на виробництво продукції : [Електронний ресурс] / В. Тютюнник. – Режим доступу : http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/ 272?view=material.

5. Швед І. М. Аудит собівартості продукції / І. М. Швед // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 6. – С. 24-25.

Романченко Оксана Ігорівна,
студентка групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Савченко Алла Миколаївна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

Постановка проблеми. Формування ринкової економіки та усі пов’язаних з цим трансформаційні процеси повинні здійснюватися для підвищення рівня та якості життя людини. При цьому не зменшуючи роль інших соціально-економічних явищ, які входять до складу соціально-трудових відносин, досить проблемними у регулюванні є ті, що пов’язані з організацією, ефективністю та оплатою праці. Оплата праці – одна з найбільш суперечливих категорій в системі

умов оплати праці, оскільки саме в ній відображаються різнобічні інтереси суспільно-трудових відносин, усі їхні досягнення й прорахунки. Оплата праці є одним із найважливіших показників, що характеризує рівень економічного та соціального добробуту суспільства і залежить перш за все від продуктивності праці.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням проблем обліку розрахунків з оплати праці займалися такі відомі вітчизняні вчені, як С.В. Івахненко, Ф.Ф.Бутинець, В.Г. Ротань, В.Г.Швець, А.Г. Загородній, В.О. Шевчук, Дубовська О.В., А.М. Колота та інші.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Система організації регулювання оплати праці в Україні, як і в більшості ринкових економічних системах світу є багаторівневою, оскільки охоплює ринкове регулювання, державне регулювання, колективно-договірне регулювання та регулювання на рівні суб'єктів господарювання. Провівши дослідження, можна стверджувати, що всі вище названі напрями регулювання не є досконалими і потребують реформування, в сучасних умовах найменш дієвим є колективно-договірне регулювання оплати праці.

Метою статті є розглянути нормативно-правове регулювання обліку розрахунків з оплат праці.

Для досягнення мети необхідно вирішити такі завдання: розкрити економічну сутність оплати праці, визначити основні вимоги, принципи та її якісні характеристики.

При дослідженні були використані такі методи, як порівняння, аналіз, зіставлення, систематизація, класифікація нормативно-правових джерел інформації, що дозволило узагальнити та систематизувати думки вчених на проблему, яка досліджується.

Об'єктом дослідження є нормативно-правове регулювання обліку розрахунків з оплати праці.

Предметом дослідження є сукупність нормативних, методологічних та теоретичних питань регулювання обліку розрахунків з оплати праці.

Виклад основного матеріалу. «Сучасний вітчизняний механізм оплати праці є неефективним і потребує вирішення низки проблем із застосуванням вдосконалених правових засад на макро- та мікроекономічному рівнях, враховуючи державні завдання подальшої активізації соціальної політики.

Сьогодні в Україні існує необхідність у радикальних змінах в організації й стимулюванні ефективності праці, оптимізації диференціації доходів працюючих та їх оподаткування, що є обов'язковою передумовою сталого соціально-економічного розвитку. З огляду на це цілком закономірною є потреба у своєчасній, об'єктивній і достовірній інформації про розрахунки з оплати праці з погляду кожної із сторін – держави, роботодавця і найманого працівника.

Оплата праці є багатоаспектною категорією, і тому відіграє значну роль в житті суспільства. Оскільки, з одного боку, оплата праці є основним джерелом доходів працівників, тому її величина значною мірою характеризує рівень добробуту всіх членів суспільства. З іншого боку, її правильна організація мотивує працівника підвищувати ефективність виробництва, а отже, безпосередньо впливає на швидкість і масштаби соціально-економічного розвитку країни» [5].

Головна особливість оплати праці як економічної категорії полягає у вирішенні нею таких важливих проблем: по-перше, відтворення робочої сили, по-друге, мотивації до праці, а, відповідно, і зацікавленості працівників в результатах діяльності своїх організацій, а відтак, розвитку економіки країни і суспільства в цілому. Нині в законодавстві немає чіткого розмежування термінів «оплата праці» і «заробітна плата», вони застосовуються як синоніми.

«У сучасній економічній літературі відсутнє єдине визначення заробітної плати. Найпоширенішими визначеннями заробітної плати, наведеними в літературних джерелах є: заробітна плата – оплата праці найманих працівників, яка виражає перетворену форму вартості і ціни робочої сили» [1];

«заробітна плата – економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства і найманим працівником з приводу новоствореної вартості» [2];

«заробітна плата – грошовий вираз вартості і ціни робочої сили, який виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги і спрямований на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці» [3].

«Відповідно до статті 1 Закону України «Про оплату праці» заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу» [4].

«Поєднавши всі вище викладені визначення терміну «заробітна плата» запропонуємо власне.

Отже, заробітною платою можна вважати винагороду в натуральній чи грошовій формі, що виплачується працівнику роботодавцем залежно від кількості та якості виконаної ним роботи.

Оплата праці, як і будь-яка соціально-економічна система, у ринкових умовах потребує ефективної організації регулювання та управління» [5].

Рівні нормативно-правового забезпечення оплати праці наведемо на рис.1[6].

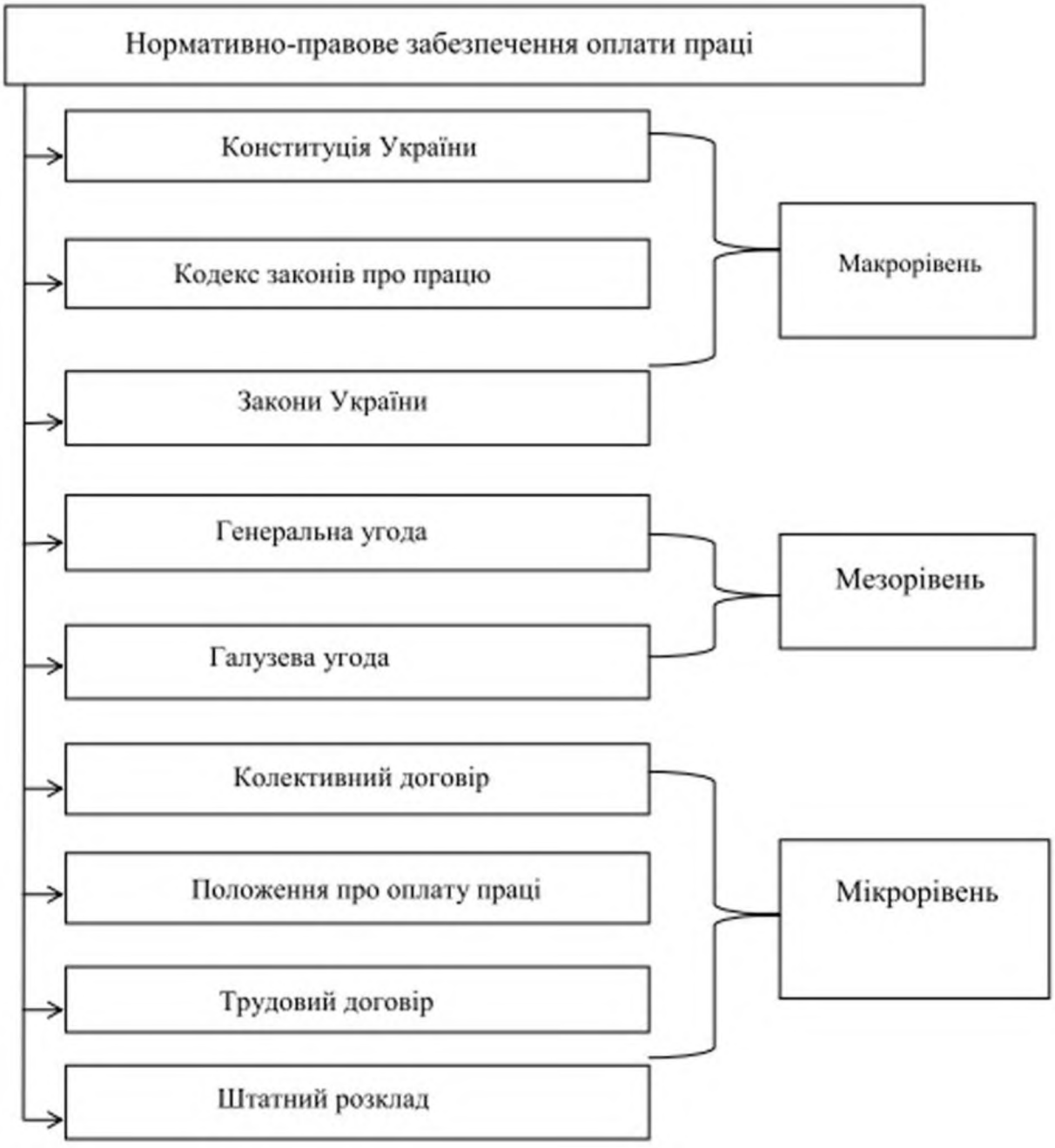


Рис. 1. Нормативно-правове забезпечення оплати праці

«На державному рівні основними документами правового регулювання оплати праці персоналу підприємств, установ та організацій усіх форм власності й видів діяльності є ЗУ «Про оплату праці», Кодекс законів про працю України, Податковий кодекс України, ЗУ «Про колективні договори та угоди», ЗУ «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», ЗУ «Про підприємства в Україні», а також іншими численними нормативно-правовими актами, колективними договорами й локальними положеннями конкретних підприємств.

Загалом, нормативно-правова база регулювання оплати праці відповідає міжнародним стандартам, зокрема ратифікованим Україною конвенціям Міжнародної організації праці, проте досі не прийнято новий Трудовий кодекс України, який би мав врегульовувати головні питання соціально-трудових відносин у ринкових умовах, таким чином захищеність заробітної плати працівника не гарантована.

Сьогодні в Україні діють дві головні системи оплати праці: централізованого та колективно-договірного формування заробітної плати.

Проте Законом України надано пріоритет саме централізованої системи.

Як зазначено в статті 6 Закону, що «основою формування заробітної плати є тарифна система», а оскільки мінімальну зарплату, яка покладена в основу тарифної сітки, встановлює держава фактично одноосібно, то вся колективно договірна система формування зарплати набуває значною мірою формального характеру» [5].

«Тому найкращим варіантом при формуванні механізму регулювання оплати праці є поєднання колективно-договірного регулювання заробітної плати на рівні підприємства з регулюванням її на вищих рівнях – галузевому, регіональному, національному, міжнародному» [5].

Висновки. Система регулювання оплати праці в Україні, як і у більшості ринкових економічних системах світу є багаторівневою та охоплює державне регулювання, ринкове регулювання, колективно-договірне та регулювання на рівні підприємств, установ та організацій. Провівши, дослідження можна стверджувати, що кожен із вище названих напрямів регулювання не є досконалим і потребує реформування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Ф. Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф. Ф. Бутинця. - 8-ме вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП «Рута», 2009. -912 с.

2. Колот А.М., Грішнова О.О., Герасименко О.О.Економіка праці та соціально- трудові відносини : підручник / А.М. Колот, О.А. Грішнова, О.О. Герасименко 72 та ін.; за наук. ред. д-ра екон. наук, проф. А.М. Колота. – К.: КНЕУ,2009. – 711 с.

3. Дубовська О. В. Теоретичні засади заробітної плати як соціальноекономічної категорії / О. В. Дубовська // Вісник ДДФА. Економічні науки. - 2014. - № 2. - С. 23-32.

4. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995, № 17, ст.121. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80

5. Ільїн В.Ю., Сороколіта Д.О. Нормативно-правове регулювання обліку розрахунків з оплати праці. «Молодий вчений» № 12.1 (40), 2016. URL: http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/ 12.1/ 179.pdf

6. Ротань В. Г. Науково-практичний коментар до законодавства України про працю / В. Г. Ротань, І. В. Зуб, Б. С. Стичинський; керівник авт. кол. В. Г. Ротань; [8-ге вид., доп. та перероб.]. – К.: А.С.К., 2008. – 425 с.

Рубанік Максим Дмитрович,
студент групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Міщенко Тетяна Михайлівна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ В СИСТЕМІ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

Анотація. *Проаналізовано стан розрахунків з оплати праці за період 2010-2018 роки. Встановлено, що за вказаний період найнижчий рівень заборгованості був у 2012 році, а в подальші роки спостерігається стабільна тенденція до накопичення боргів. З'ясовано, що значну частку в загальній сумі заборгованості мають економічно активні підприємства переробного та автотранспортного виробництва. Виявлено причини накопичення заборгованості з виплати заробітної плати та надано пропозиції щодо захисту найманих працівників від несвоєчасної виплати заробітної плати.*

Ключові слова та терміни: *заборгованість, заробітна плата, найманий працівник, підприємство-банкрут.*

Актуальність тематики дослідження. Розвиток підприємств корпоративного сектору в Україні обумовлює участь широкого кола власників у капіталі. Відокремлення власників від безпосереднього управління підприємством обумовлює суттєву ймовірність певного конфлікту інтересів: власник-менеджмент, що потребує посилення контрольної функції управління. Серед всіх функцій управління саме контроль забезпечує реальну оцінку стану підприємства та ефективної роботи менеджменту. Однак нормативна неврегульованість внутрішнього контролю потребує удосконалення методичного забезпечення реалізації контрольної функції управління шляхом впровадження внутрішнього аудиту.

В українських підприємствах система внутрішнього аудиту не отримала достатнього розвитку, тому актуалізується необхідність досліджень як наукових, так і прикладних питань за даною проблемою

Ступінь наукового вивчення проблеми. Дослідженню питань внутрішнього аудиту присвячено численні праці науковців розвинутих країн. Серед вітчизняних слід виділити таких дослідників як В.П. Пантелеєв, Т.О. Пєтухова Н.В. Русіна та інші. Проте, у контексті організації внутрішнього аудиту в умовах корпорацій це питання потребує подальшого дослідження.

Метою написання статті є обґрунтування доцільності організації підрозділу внутрішнього аудиту як важливої передумови успішного управління підприємством корпоративної форми власності, визначення його місця в системі фінансового контролю, а також з'ясування основних функцій і особливостей внутрішнього аудиту.

Виклад основного матеріалу. Внутрішній контроль займає вагоме місце в управлінському циклі будь-якого суб'єкта господарювання. Внутрішній аудит є частиною системи внутрішнього контролю у межах корпорації зі складною організаційної структурою управління, яку очолює рада директорів і загальні збори акціонерів. Науковець Н.В. Русіна вказує, що «основним завданням внутрішнього аудиту є забезпечення корпоративних прав акціонерів, тобто захист інтересів власників корпорації щодо раціонального використання капіталу» [1, с. 221]. Він поєднує види управлінської діяльності, які пов'язані з формуванням даних про стан та функціонування корпорації, вивчає інформацію про результати діяльності, а також проводить діагностику всіх систем управління, здійснює оцінку процесів розвитку і досягнення мети суб'єктом корпоративних відносин.

Як для більшості суб'єктів корпоративного сектору економіки, для ПАТ «Аграрний фонд» також є актуальним питання наявності ефективної системи внутрішнього аудиту, що є невід'ємною складовою успішного розвитку корпорації в умовах швидких змін зовнішнього середовища, розподілу функцій володіння та управління бізнесом, підвищення складності процесів управління. Активне функціонування цілісної системи внутрішнього контролю ПАТ «Аграрний фонд» передбачає формування підсистеми внутрішнього аудиту, суб'єктом якого є Служба внутрішнього аудиту. Підпорядковується Служба внутрішнього аудиту Аудиторському комітету Наглядової ради, яка є координуючим органом власника компанії – держави. Організація системи внутрішнього аудиту ПАТ «Аграрний фонд» ґрунтується на принципах розумної достатності та співвідношення витрат і результатів. У сучасних умовах господарювання першочерговим для

ПАТ «Аграрний фонд» є завдання, пов'язані з примноження власності, ефективним і раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Тому, актуальними є питання організації внутрішнього аудиту та визначення напрямів реалізації його контрольних функцій. Першочергово внутрішній аудит має бути спрямовано на оцінку якості систем контролю і управління ризиками, проведення аналізу операцій і подій, що перешкоджають ефективному досягненню компанією поставлених цілей (рисунок 1).

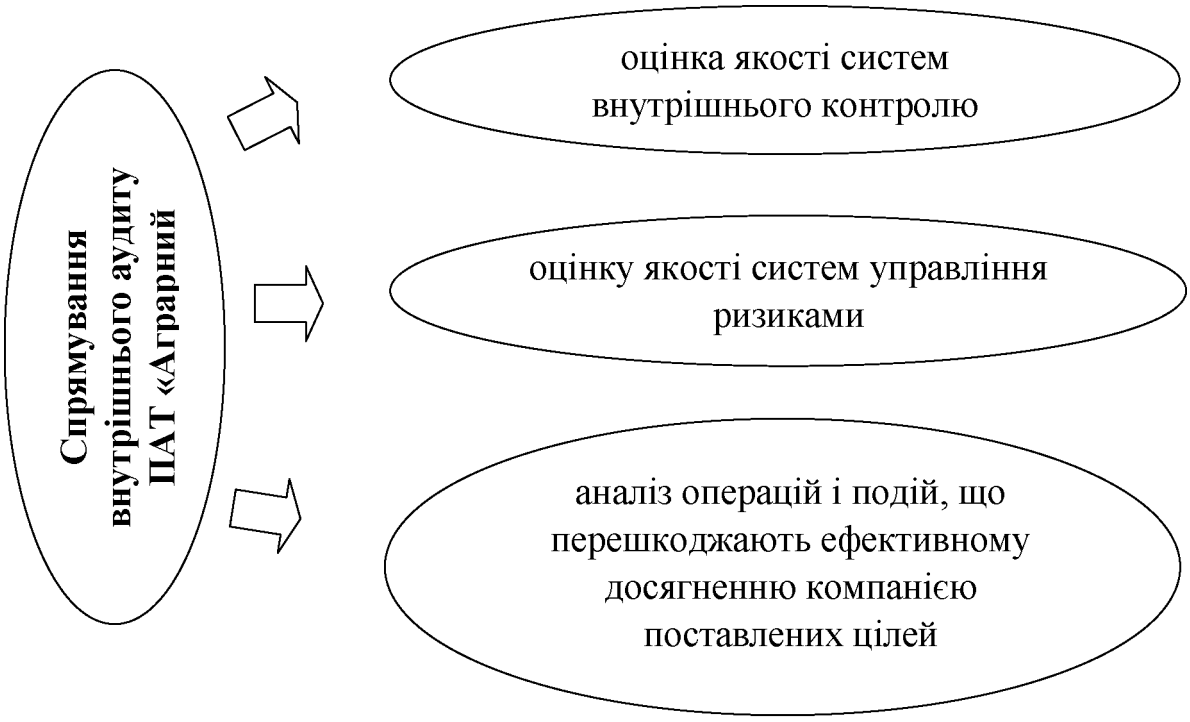


Рис. 1. Спрямування внутрішнього аудиту ПАТ «Аграрний фонд»

Функціонування Служби внутрішнього аудиту є важливим для менеджменту ПАТ «Аграрний фонд» всіх рівні управління, Так, для Правління внутрішній аудит забезпечує гарантії стабільного розвитку, підвищення ефективності бізнес-проектів, за які воно несе відповідальність. Для вищого виконавчого керівництва – це сприяння лінійному управлінню у виконанні його функцій, а також контроль його діяльності. Для лінійного управління важливим є консультативні аспекти діяльності Служби внутрішнього аудиту.

Дієвість Служби внутрішнього аудиту ПАТ «Аграрний фонд», забезпечується принципами: організаційної відокремленості, всеосяжності у просторі й часі, спеціалізації і координації діяльності (рисунок 2).



Рис. 2. Принципи організації системи внутрішнього аудиту ПАТ «Аграрний фонд»

Принцип організаційної відокремленості забезпечує незалежність внутрішні аудиторів від впливу вищого та середнього рівня менеджменту. Реалізація цього принципу передбачає підпорядковування Служби внутрішнього аудиту безпосередньо Голові Правління ПАТ «Аграрний фонд». Принцип всеосяжності у просторі й часі передбачає поширення контрольних функцій на всі сфери діяльності ПАТ «Аграрний фонд, тобто процесів, підрозділів, напрямів діяльності поза контролем не може бути. Реалізація принципу спеціалізації і координації діяльності сприяє виключенню дублювання функцій контролю та забезпечує їх виконання на усіх рівнях управління корпорацією.

Наглядова рада ПАТ «Аграрний фонд», приймаючи рішення про створення Служби внутрішнього аудиту, керувалася багатьма чинниками, серед яких:

- розподіл функцій володіння та управління бізнесом;
- розміри та структурна розгалуженість підприємства;
- рівень ризиків.

Також враховувалися: особливість діяльності ПАТ «Аграрний фонд»; специфіка організації та технології виробництва; формування консолідованої звітності; дивідендна політика; стратегічні напрями розвитку компанії.

Для забезпечення ефективної роботи внутрішніх аудиторів необхідним є розробка алгоритмів дій при перевірці об’єкта аудиту. Вони мають бути пристосовані до конкретних умов діяльності ПАТ «Аграрний фонд» і водночас не повинні суперечити Міжнародним стандартам аудиту.

У загальному виді алгоритм перевірки об’єкта Службою внутрішнього аудиту ПАТ «Аграрний фонд» може мати такий вигляд:

План роботи Служби внутрішнього аудиту → графік аудиторської перевірки → Програма аудиторської перевірки → проведення перевірки → оцінка отриманої інформації → повідомлення результатів → контроль виконання рекомендацій та ухвалених рішень.

Дотримання вказаної послідовності дозволяє зберегти логіку організації аудиторської перевірки, зосередити увагу на кожному її етапі, визначити та ефективно реалізувати аудиторські процедури.

Результати внутрішнього аудиту оформлюються Звітом, в якому відображено виявлені порушення, рекомендації з їх усунення, заходи дисциплінарного впливу на порушників тощо. Подається Звіт Наглядової раді ПАТ «Аграрний фонд», Голові Правління та його заступникам, керівникам перевірених підрозділів, дочірніх компаній для використання менеджментом у подальшій фінансово-господарській діяльності.

У звіті За результатами аудиту складається план заходів щодо усунення виявлених недоліків зі вказівкою термінів та відповідальних виконавців. Підсумки аудиторських перевірок мають

Висновки. Таким чином, внутрішній аудит є вищим рівнем ієрархії загальної системи внутрішнього контролю ПАТ «Аграрний фонд», а суб'єкт його виконання – Служба внутрішнього аудиту підпорядковується Наглядовій раді компанії. Внутрішній аудит спрямований на виявлення слабких сторін системи управління та надання консультацій щодо їх усунення. Він забезпечує управлінський персонал ПАТ «Аграрний фонд» якісною інформацією для реалізації ефективних рішень, а також впливає на стійкий розвиток та надійність і прозорість бізнесу компанії в умовах жорсткої конкуренції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Русіна Н.В. Особливості організації внутрішнього аудиту в корпоративному секторі. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2010. Випуск 18 ч. II. С. 220-224

2. Офіційний сайт ПАТ «Аграрний фонд» URL: http //www agrofond.gov.ua (дата звернення: 26.08.2019).

3. Пантелеєв В. П. Засади організації внутрішнього контролю підприємств. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2017. № 1-2. С. 15-22

4. Пєтухова Т.О. Теоретичні основи розвитку внутрішнього аудиту підприємств. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2018. № 62. С. 196-204.

Самарук Олександр Анатолійович,
студент групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Мельник Микола Миколайович,
к.е.н., доцент, викладач кафедри
аудиту та економічного аналізу

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ

***Анотація**. В статті визначено поняття малого підприємства; розкрито особливості обліку, аналізу та аудиту на підприємствах малого бізнесу; проаналізовано основні проблеми облікової політики на малих підприємствах; запропоновано можливі шляхи вирішення проблем обліку та аудиту на малих підприємствах.*

***Ключові слова:** мале підприємство; аналіз, облік та аудит на малому підприємстві; проблеми обліку та аудиту; удосконалення облікової політики.*

Постановка проблеми. Стратегічним курсом сучасної економічної політики України є формування конкурентоздатної економіки з розвинутим приватним сектором. Саме становлення та розвик малого бізнесу є важливою умовою ефективних ринкових перебудов і реалізації стратегії економічного зростання. Успішне функціонування будь-якого підприємства, в тому числі і малого, потребує організації чіткої системи бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту. Реформа національної облікової системи в Україні зробила актуальною тему облікової політики підприємства. Проте на сьогоднішній день невирішеними є питання змісту, структури, порядку внесення і відображення змін до облікової політики та облікових оцінок. Нинішній стан обліку свідчить про необхідність всебічного вивчення і вирішення його проблем в умовах перебудови діяльності підприємств малого бізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аспектам організації обліку та аналізу на малих підприємствах присвячені дослідження багатьох учених-економістів, таких як Т. Балюк, Н. Бузак, П. Буряк, З. Варналій, С. Голов, Н. Гура, П. Дончук, О. Мазіна, Н. Малюга, Т. Мельник, М. Михайлов, В. Сопко, Л. Сук та багато інших. Питання

теорії, практики та методології аудиту фінансово-господарської діяльності малих підприємств знаходяться в полі зору таких вчених: Н. Бойченко, О. Шапошнікова Л. Черніченко, О. Будько, О. Сердюк, та інших.

Не вирішені раніше частини загальної проблеми. Незважаючи на значну кількість наукових досліджень щодо особливостей організації обліку, аналізу та аудиту на малих підприємствах, систематичні зміни вітчизняного законодавства, а також розвиток підприємницької та облікової практики актуалізує нові завдання та необхідність подальших наукових досліджень щодо особливостей формування облікової системи на малих підприємствах.

Мета статті. Метою дослідження є систематизація та критичний аналіз проблем обліку, аналізу та аудиту на малих підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Сектор малого бізнесу та його розвиток є важливим напрямком ринкової трансформації України. Мале підприємництво є багатогранним соціально-економічним явищем, в якому кожен з учасників, тобто безпосередньо підприємець або підприємство, має можливість знайти своє місце.

«Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» малі підприємства мають право самостійно обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них. При цьому мають дотримуватися єдиних засад бухгалтерського обліку »[2].

Організація обліку на малому підприємстві, вимагає налагодження чіткої системи бухгалтерського обліку, контролю і звітності. Проте малі форми господарювання обумовлюють і ряд специфічних особливостей у застосуванні методів та прийомів бухгалтерського обліку.

Так, основним обліковим наслідком набуття статусу «малого підприємства» для юридичної особи є склад та порядок формування та подання фінансової звітності, оскільки юридичні особи, що належать до категорії малих підприємств, замість повного пакета фінансової звітності формують Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва відповідно до норм однойменного П(с)БО 25. Йдеться про комбіновану, в певному сенсі спрощену форму звітності, що складається з балансу та звіту про фінансові результати. Окрему увагу також слід звернути на те, що малі підприємства, на відміну від середніх та великих підприємств, відповідно до норм Закону України № 996-XIV не зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність разом із аудиторським висновком на своїй веб-сторінці.

Можливою принциповою особливістю облікової системи малого підприємства може бути застосування в організації обліку спеціального Спрощеного плану рахунків (Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва), передбаченого Наказом Міністерства фінансів України № 186 від 19.04.2001. Цей план рахунків «можуть застосовувати суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи, які відповідно до чинного законодавства визнані суб'єктами малого підприємництва, юридичні особи, що не займаються підприємницькою діяльністю (крім бюджетних установ), незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності» [3].

На перший погляд застосування спрощеного плану рахунків може здаватися привабливим: за логікою – все просте, зручне, але на практиці, навпаки, більшість малих підприємств застосовує для організації обліку так званий загальний план рахунків, ігноруючи можливість застосовувати спрощений план рахунків. Основною причиною такої практики є, на мою думку, методична проблема застосування на практиці спрощеного плану рахунків, яка саме і полягає у відсутності об'єктивно необхідної деталізації.

Загалом, на моє переконання, вітчизняні нормативні документи щодо організації обліку на малих підприємствах потребують певного впорядкування як щодо термінології, так і щодо сутності відповідного спрощення облікових процедур. Для належної організації обліку на малих підприємствах, на мою думку, необхідно обирати облікові регістри, які найбільш повно будуть відображати рух активів, капіталу, зобов'язань малого підприємства, однією з переваг яких повинна бути простота їх складання та зрозумілість наведеної інформації. Дана умова особливо важлива в умовах ручної обробки інформації, що характерно для організацій малого бізнесу. Правильний вибір форми бухгалтерського обліку є однією з необхідних умов ефективної організації бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта.

Ще одним моментом, який привертає увагу є те, що становлення малого підприємництва потребує своєчасного та ефективного прийняття управлінських рішень, інформаційною базою для яких є дані бухгалтерського обліку. Тому на сьогодні досить актуальним питанням на підприємствах малого бізнесу є кваліфікована організація обліку, чого не можна сказати про вітчизняні малі підприємства.

Також варто звернути увагу на те, що на даний час, розгортається досить багато дискусій з питання необхідності проведення аудиту на підприємствах малого бізнесу, оскільки малі підприємства не є суб'єктами обов'язкового аудиту. Малий бізнес – це окрема форма підприємництва, яка відрізняється від великих організацій і тому, на нього не повинні розповсюджуватися такі ж правила.

Метою аудиту стану бухгалтерського обліку діяльності малого підприємства є встановлення послідовності методики обліку, що застосовується на підприємстві, також в законодавстві про малий бізнес, виявленні наявні помилки або порушення та ступення впливу на достовірність бухгалтерської звітності. [4].

Виділяють такі основні проблеми обліку, аналізу та аудиту на малих підприємствах:

– обмежені фінансові можливості щодо залучення висококваліфікованих фахівців з бухгалтерського обліку і з інших сфер (зокрема, юриспруденції, маркетингу, менеджменту);

– потреба у всебічних знаннях законодавства для здійснення своєї діяльності, адже для організації діяльності підприємства (навіть малого) необхідним є знання існуючої законодавчої бази: цивільного, податкового, трудового, валютного, митного, зовнішньоекономічного законодавства. Недостатність правової освіти та відсутність знань з організації документообігу є сьогодні одними з найбільш актуальних проблем;

– невелика кількість працюючих. Оскільки обсяги діяльності не дозволяють зайняти весь робочий час співробітника виконанням виключно його спеціальних обов'язків, його просять також виконувати інші роботи, в тому числі ті, які потребують знань з інших галузей, фахівців з яких у підприємства немає. Таким чином, малі підприємства в більшому ступені потребують універсальних працівників;

– слабка захищеність перед податковими та іншими контролюючими органами. Відсутність можливості тримати висококваліфікованих фахівців і недосконаліть існуючої судової системи призводить до того, що перевіряючий орган може здійснювати протиправні дії, змушуючи переплачувати податки, робити інші дії, які принижують персонал і інтереси суб'єктів малого підприємництва;

– недостатнє знання керівництвом завдань бухгалтерського обліку. В системі управління організацією бухгалтерський облік виконує функцію зворотного зв'язку, тобто надає інформацію керівнику про те, чим він керує і до яких наслідків це призводить. Двома найважливішими завданнями бухгалтерського обліку є забезпечення

збереження майна та визначення результатів діяльності. Незнання цих завдань керівництвом призводить іноді до небажаних ситуацій;

– неврегульованість проведення аудиту на підприємствах малого бізнесу тощо.

Висновки. Таким чином, сектор малого підприємництва є об'єктивно необхідним елементом системи господарювання, без якої економіка та суспільство не можуть нормально розвиватись. Організація обліку на підприємствах малого бізнесу має відповідати всім вимогам обліку, тобто забезпечувати інформаційну, контрольну та аналітичну функції. Облік на малих підприємствах повинен бути максимально спрощений. Облікова політика на малих підприємствах повинна бути затверджена спеціальним наказом про облікову політику.

Аудит активів малого підприємства суттєво відрізняється від аудиту великого суб'єкта господарювання тим, що документація малого підприємства спрощена, а сам аудит не такий складний та потребує меншої кількості асистентів. В цілому можна сказати, що аудит активів малих підприємств носить суперечливий характер, з одного боку, прості за характером процедури, а, з іншого, треба знати та враховувати всю специфіку підприємства.

Для вітчизняних малих підприємств потрібно розробити Національний стандарт аудиту, який би враховував усі специфічні риси малого підприємства та надав практичну допомогу аудиторам під час проведення аудиту звітності в частині активів цих підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, № 18, № 19-20, № 21-22. – Ст.144.

2. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку» від 19.04.2001. – № 186.

3. Айзатова М. Ф. Особливості організації обліку на малих підприємствах в умовах адаптації до змін законодавства / М.Ф.Айзатова, Л. М.Макарова // Молодий вчений. – 2014. – №5. – С. 237-240.

4. Бойченко Н. Організація обліку та аудиту на підприємствах малого бізнесу : автореф. дис. канд. економ. наук. : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Наталія Вікторівна Бойченко ; Харківський держ. ун-т харчування та торгівлі. – Харків, 2016. – 20, [1] с., включ. обкл. : іл. – Бібліогр.: с. 11–18.

Сидоренко Анастасія Валеріївна,
студентка групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Савченко Алла Миколаївна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Постановка проблеми. В сучасних ринкових умовах для нормального функціонування і фінансової стійкості підприємства особливого значення набувають проблеми формування, достатності та оптимальної структури оборотних активів підприємства. Ефективна організація та управління залежить від рівня планування, виконання процесу аналізу оборотних активів за попередній період, контроль за виконанням плану та прийняття управлінських рішень, що стосуються підвищення ефективності використання оборотних активів.

Аналіз оборотних активів дає можливість оцінити спроможність підприємства створювати необхідні для виробництва та реалізації продукції запаси матеріалів, сировини та інших виробничих запасів. На вітчизняних підприємствах проблемі аналізу оборотних активів не приділяється значна увага, оборотні активи практично не нормують, що призводить до значних залишків та не виправданих затрат. Все це свідчить про необхідність концентрації уваги учених на питаннях обліку та аналізу, пошуку резервів та розробка певних напрямків вдосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням аналізу оборотних активів займалися вітчизняні і зарубіжні вчені економісти: В. Г. Андрійчука, І. П. Ткаченко, В.М. Тютюнник та багато інших. Крім наукових досліджень питання висвічується у певних методичних рекомендаціях міністерств, відомств та фінансових установ.

Мета статті. Мета статті полягає у обґрунтуванні необхідності аналізу і оптимізації джерел формування оборотних активів суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до ПСБО 9 «оборотні активи представляють собою грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені

для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу» [2].

Під оборотними активами варто розуміти частину активів підприємства у вартісному виразі, яка набуває функціональної форми оборотних виробничих фондів і фондів обігу в процесі кругообігу. У процесі кругообігу оборотні активи послідовно проходять три стадії: грошову, виробничу та товарну.

В економічній літературі досі відсутній чіткий єдиний підход до методики аналізу оборотних активів. «Методичними рекомендаціями щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства передбачено розрахунок показників ефективності формування та використання оборотних активів в складі показників фінансової стійкості. Зокрема, виокремлюють коефіцієнт забезпечення власними засобами; оборотність коштів у розрахунках, обороти; час обороту коштів у розрахунках, днів; оборотність запасів, оборотів; час обороту запасів, днів; час обороту кредиторської заборгованості, днів; тривалість операційного циклу; тривалість фінансового циклу; коефіцієнт погашення дебіторської заборгованості; оборотність власного капіталу; оборотність сукупного капіталу; коефіцієнт стійкості економічного росту; поточна платоспроможність» [3].

Наступним етапом аналізу є зміни оборотних активів балансу як найбільш мобільної частини капіталу підприємства. Перш за все, оцінюються зміни в наявності і структурі оборотних активів за найважливішими його складовими.

Виробничі запаси впливають на успішність життєдіяльності підприємства, тому мають бути оптимальними. Тобто на підприємстві потрібно проводити обґрунтовані розрахунки щодо їх потреби, налагоджувати постійні канали з постачання продукції із постачальниками, які успішно виконують свої договірні зобов'язання.

Якщо на підприємстві існує надлишок запасів, це може бути наслідком накопичення неліквідів, або усвідомлене накопичення у контексті дефіциту, сталим підвищенням цін. Якщо надлишки запасів є неліквідними, то накопичується заморожений капітал, якщо таке - накопичення за рахунок дефіциту та інфляції, то з часом запаси втрачають споживчі риси, якість знижується, що впливає негативно на хід виробничого процесу і його результати.

Недостатній обсяг запасів також негативно впливає на фінансовий стан підприємства. «Зменшення вкладання запасів у виробничі

запаси і незавершене виробництво призводить до дефіциту окремих їх видів, збоїв у виробничому процесі, недовантаженню виробничих потужностей, зменшенню обсягів виробництва, реалізації, до неотримання прибутків і навіть наявності збитків. Надлишок запасів або їх нестача можуть виникати и результаті:

наявності помилок в розрахунках планової їх потреби;

перевитрачання цих засобів, значного відхилення фактичних витрат від планових;

значного відхилення фактично отриманого їх обсягу від розрахункового (планового, договірного);

недотримання постачальниками, у випадках невиконання, договірних зобов'язань (порушення термінів, зниження якості тощо)» [4, с.59].

Основними причинами залишків значних обсягів готової продукції протягом аналізованого можуть бути за рахунок:

низької якості продукції; порушенням роботи транспорту через нестачу пального, або інших причин;

недосконала організація відвантаження готової продукції; затримка оформлення товарно-транспортних накладних тощо;

висока конкуренція, втрата ринків збуту;

низька платоспроможність споживачів продукції;

висока собівартість продукції;

інфляційні процеси в економіці.

В сучасних умовах господарювання, при наявності конкуренції як невід'ємного елемента ринкових відносин та труднощів реалізації та збуту продукції підприємства, продають продукцію застосовуючи форму послідовної оплати. Отже у підприємства з'являється дебіторська заборгованість, яка є важливою складовою оборотних активів. При аналізі поточних активів особливу увагу слід звернути на вивчення динаміки, складу та структури, причинно-наслідкових змін, строків існування та давності виникнення дебіторської заборгованості. Потрібно розрізняти нормальну та прострочену дебіторську заборгованість. Наявність простроченої заборгованості, як і невиправдане збільшення дебіторської заборгованості, призводить до створення фінансових труднощів, нестачі фінансових ресурсів для придбання виробничих запасів, виплати заробітної плати тощо.

Негативний вплив на фінансовий стан підприємства має збільшення дебіторської заборгованості, крім випадків розширення діяльності та збільшення кількості покупців, що призведе до збільшення сум дебіторів. В скороченні термінів погашення платежів зацікавлене

кожне підприємство. Прискорити погашення дебіторської заборгованості підприємства можна шляхом:

вивчення фінансового стану покупця та набуття впевненості щодо його платоспроможності в наступному періоді;

своєчасне оформлення розрахункових документів;

використання попередньої або вексельної форми оплати;

удосконалення розрахунків і т. д.

Окремо підраховують розмір збитків підприємства від несвоєчасної сплати дебіторської заборгованості підприємства. «Як правило, суму простроченої дебіторської заборгованості помножують на ставку банківського процента за цей період і потім віднімають суму отриманої пені. Інша методика розрахунку збитків: від простроченої суми дебіторської заборгованості віднімають її суму, скориговану на індекс інфляції за цей період, і суму отриманої пені. Значну негативну роль відіграє дебіторська заборгованість існуючих умов нестабільності цінової політики. Частина сум грошових коштів втрачається через інфляцію. Але життя вносить свої корективи, і підприємства на сьогодні вимушені, хоча це і не бажано, реалізовувати продукцію з наступною сплатою боргів» [4, с.60].

Висновки. Отже, оцінка фінансового стану підприємства починається з аналізу балансу, що надає можливість оцінити наявність, достатність, розміщення і джерела формування активів. Для того, щоб аналіз валюти балансу був повним, необхідно дати оцінку найважливішим характеристикам та змінам окремих його статей. Особливе місце в аналізі займає дослідження розміщення засобів підприємства в оборотному або необоротному капіталі, адже від того, які асигнування вкладені в основні та оборотні активи, скільки їх знаходиться в сфері виробництва та у сфері обігу, в матеріальній і грошовій формі, значно залежать результат виробничо-фінансової діяльності та відповідно фінансовий стан суб'єкта господарювання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств: підручник. – 2-ге вид., доп. і перероблене / В.Г. Андрійчук. – К.: КНЕУ, 2012. – 624 с

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 (зі змінами та доповненнями). URL: http://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standartbuhgaltersykogo-1021474.html

3. Наказ Мінекономіки № 1361 «Про внесення змін до Методичних рекомендацій щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http:// www.me.gov.ua

4. Тютюнник Ю.М. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / Ю.М. Тютюнник. – К.: Знання, 2012. – 815 с.

Староста Іванна Миколаївна,
студентка групи ОМА-18-2
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Салямон-Міхєєва Катерина Дмитрівна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту та економічного аналізу

ПОДАТОК НА ПРИБУТОК: ПРОБЛЕМИ КОНТРОЛЮ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

В даній публікації досліджено систему податкового контролю податку на прибуток. Автором проведено аналіз поглядів науковців щодо основних недоліків податкового контролю та запропоновано напрями його удосконалення.

Ключові слова: *податок на прибуток, податковий контроль, податкова культура.*

Постановка проблеми. В сучасних умовах кардинальних змін соціально- економічних відносин та становлення «нової» податкової служби, діяльність якої спрямована, насамперед, на всебічне сприяння платникам податків, серед комплексу проблем, які потребують наукового обґрунтування і практичного вирішення, важливе місце займають питання оновлення податкового законодавства. Оскільки існує застарілий підхід до механізму стягування податків та низький рівень взаємозв'язків між платниками та державою в сфері організації податкового контролю.

Аналіз досліджень та публікацій. Податковий контроль, як складова податкової системи є предметом багатьох досліджень та дискусій. Проблеми його організації, методології та вдосконалення розглядались в працях таких вітчизняних вчених, як: А.С. Абрамова, Л.Д. Тулуш, Л.Г. Кургіна, І.Л. Таптунова, Ф.П. Ткачик та ін. Проте, незважаючи на досить значну кількість досліджень, у зв'язку із запровадженням нової системи оподаткування податку на прибуток виникає необхідність подальших досліджень у даній галузі.

Метою статті є дослідження діючого механізму податкового контролю податку на прибуток та основних його проблем, а також розробка практичних рекомендацій щодо подальшого вдосконалення.

Виходячи з поставленої мети, основними завданнями є: розглянути сучасний механізм податкового контролю податку на прибуток в Україні; узагальнити думки вітчизняних вчених щодо його основних проблем; надати практичні рекомендації для вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. В сучасних умовах формування податкової системи України, суттєвих змін зазнав механізм адміністрування податків, в тому числі податку на прибуток.

Слід відзначити, що вже кілька років у вітчизняному суспільстві обговорюється ідея заміни податку на прибуток податком на виведений капітал, що є прогресивним заходом оздоровлення національної економіки. Адже низькі ставки податку, можливість залучення певних фінансових ресурсів у розвиток бізнесу та просте адміністрування є тими позитивними факторами, які допоможуть в боротьбі з корупцією та відновленням довіри платників податків до податкових органів. Проте вважаємо, що наразі такі зміни недоречні, оскільки існують досить високі ризики його введення, зокрема недоотримання надходжень державного бюджету.

Сьогодні податкове законодавство визначає, що «податковий контроль включає: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок відповідно до вимог Податкового кодексу України, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин» [1].

Як видно, перелік не є всестороннім, тому окремі контрольні процедури залишаються не висвітленими в повному обсязі, що в подальшому може створювати певні конфліктні ситуації при проведенні податкового контролю.

Л.Д. Тулуш наголошує, що «податок на прибуток є складним в адмініструванні та неоднозначним за економічною природою із всіх прямих податків. Існування прямо пропорційної залежності між розміром прибутку і сумами податку знижує мотивацію виробників щодо об'єктивності визначення бази оподаткування, викликає процеси ухилень від сплати, використання податкових «лазівок» при визначенні податкового зобов'язання. При цьому у високих умовах корумпованості практично відсутня можливість повноцінного податкового контролю за достовірністю декларованих сум об'єкта оподаткування» [2, с. 862].

Як зазначає науковець І.Л. Таптунова: «досі залишилася практика встановлення планів надходження з цього податку, які спускаються на місця у вигляді коефіцієнтів податкового навантаження ... Сьогодні це робиться негласно. На практиці досить часто в ході податкових перевірок саме перевірка правомірності розрахунку зобов'язань з податку на прибуток не здійснюється, оскільки основна мета такої перевірки - це встановлення порушення та здійснення донарахувань на зазделегідь визначену суму. Відповідно, «висновки» перевіряючих у таких випадках не ґрунтуються на нормах податкового законодавства, є перекрученням фактичних обставин справи та (або) положень податкового законодавства, а іноді і взагалі позбавлені елементарної логіки» [3, с. 44].

Якщо проаналізувати точки зору вітчизняних науковців, то проблеми податкового контролю можна певним чином згрупувати (див. табл.1).

Таблиця 1

Сучасні проблеми податкового контролю податку на прибуток

Класифікація проблем	Зміст
Проблеми правового характеру	Нестійке, заплутане податкове законодавство, що часто містить неврегульовані моменти, які призводять до створення нових податкових схем уникнення від сплати податку на прибуток чи зменшення бази оподаткування.
	Існування економічно необґрунтованих розбіжностей у підходах до визнання й оцінки доходів і витрат, методиках визначення фінансового результату в бухгалтерському обліку та для цілей оподаткування.
Проблеми організаційного характеру	Нестача висококваліфікованих фахівців податкових органів.
	Відсутність якісних програмних продуктів для сервісного обслуговування платників та для здійснення операцій в електронному вигляді з метою спрощення процедур як для працівників ДПС, так і платників податку.

	Слабке матеріально- та програмно-технічне забезпечення податкових органів, що зумовлює довгу обробку інформації та прецедент втрати даних.
	Недосконаліть процедур податкового контролю, що призводить до проведення частих податкових перевірок.
	Прогалини при здійсненні обміну даними між державними органами і податковими службами: відбуваються збої або затримки при передачі даних від органів внутрішніх справ тощо.
Проблеми соціально-психологічного характеру	Недовіра платників податків до податкових органів.
	Економічна неграмотність платників податків.
	Низька податкова культура платників податків.
Проблеми економічного характеру	Недостатня економічна ефективність функціонування системи адміністрування податків за рахунок високого рівня витрат при недостатньому обсягу податкових надходжень тощо.

Джерело: складено автором за даними [4, с. 620].

Однак, слід відзначити, що сучасна «ризикоорієнтована система» та податкова сумлінність платників піднесли на новий рівень податковий контроль, адже дозволили зменшити та удосконалити кількість перевірок бізнесу.

На даному етапі, удосконалення і розбудова податкового контролю в Україні націлені на інтеграцію в європейську спільноту. Необхідним є збільшення кількості платників податків, які добровільно сплачуватимуть податки. Однак в Україні спостерігаємо досить низький рівень податкової культури, який обумовлює порушення платниками державних нормативів та законів.

Ф.П. Ткачик вважає, що « останнім часом українське суспільство все ж таки робить кроки до переосмислення своєї ролі в державі як платника податків. Зокрема, суб'єкти оподаткування все частіше цікавляться інформацією у органів ДПС України щодо полегшених умов ведення та оподаткування своєї господарської діяльності. На підтримку і розвиток цього процесу у 2013 році на базі сервісу «Єдина база податкових знань» був розроблений новий сервіс «Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс», який безумовно, здійснює позитивний вплив на рівень інформування платників податків» [5, с. 133].

Також для гармонізації взаємин учасників податкового контролю ДПС України було затверджено Наказ від 02.09.2019 №52 «Про затвердження Правил етичної поведінки в органах Державної податкової

служби». Особливу увагу приділено запобіганню проявів корупції в органах ДПС. Для цього будуть визначені уповноважені особи з питань етичної поведінки, які контролюватимуть дотримання працівниками Правил, надаватимуть працівникам роз'яснення та консультації тощо.

Важливим є і вдосконалення функціонування електронного кабінету платника податків, що сприятиме налагодженню більш тісного та конструктивного діалогу «платник – державна податкова служба» та виступатиме одним із дієвих превентивних заходів у національній системі податкового контролю і – як наслідок – мінімізації явищ ухилення від оподаткування.

Висновки. Підсумовуючи результати дослідження варто зазначити, що податковий контроль в Україні постійно розвивається, спираючись на світовий досвід та адаптуючись до нових трансформаційних процесів. Тому необхідними напрямами вдосконалення діючого механізму податкового контролю є:

вдосконалення контрольно-перевірочних заходів шляхом приведення вітчизняного законодавства у відповідність з міжнародними стандартами;

розширення переліку послуг сервісу «Електронний кабінет платника податків», зокрема включення до них змоги платника самостійно здійснювати доперевірочний аналіз господарської діяльності та податкової звітності;

активна боротьба з корупцією;

посилення автоматизації процесу адміністрування податку на прибуток;

покращення якості обслуговування платників податків.

Таким чином, вдосконалення системи податкового контролю має розпочатися, насамперед, з налагодження партнерських взаємовідносин між платниками та податковими органами та підвищення податкової свідомості населення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: прийнятий Верховною Радою України 2.12.2010 р. № 2755-VI: текст із змін. станом на 1.01.2019 р. // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

2. Тулуш Л. Д. Оподаткування прибутку підприємств: практика застосування в Україні / Л. Д. Тулуш, І. М. Скітецька // Молодий вчений. - 2017. - № 3. - С. 860-863. // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2017_3_198.

3. Таптунова І.Л. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал: Європейський інформаційно-дослідний центр, 2016. 44с.

4. Абрамова А. С. Проблематика податкового адміністрування та шляхи вирішення / А. С. Абрамова // Молодий вчений. - 2016. - № 12.1. - С. 619-622. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2016_12.

5. Ткачик Ф.П. Удосконалення податкового контролю в Україні у контексті протидії ухиленню від оподаткування / Ф.П. Ткачик // Інфраструктура ринку. – 2017. – №4. – С. 133-137. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.market-infr.od.ua/journals/2017/4_2017_ukr/28.pdf

ОМД-18-3

Бардик Діна Євгенівна,
студентка групи ОМД-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Скорик Марина Олегівна,
к.е.н., доцент, доцент кафедри
економічної теорії

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік у бюджетних установах являє собою систему контролю щодо наявності та руху бюджетних і позабюджетних коштів, ґрунтується на загальноприйнятих принципах, здійснює управлінську, інформаційну та контрольну функції та наділений своїми особливостями. Одними із специфічних об'єктів обліку і контролю в бюджетних установах є поточні видатки. В загальній системі обліку бюджетних установ саме поточні видатки є одними з найскладніших та найвідповідальніших, і потребують значної уваги.

Актуальність даної теми пов'язана із важливістю дослідження і удосконалення організації обліку і контролю поточних видатків бюджетних установ, що передбачає розробку теоретичних та методологічних аспектів практичного запровадження ефективних підходів із організації обліку та контролю поточних видатків у бюджетних установах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Актуальні проблеми обліку і контролю поточних видатків бюджетних установ розглядалися в працях відомих вітчизняних учених-економістів, зокрема: Амбарчяна М.С., Бондаренка Н.М., Білецької О.Р., Гулея А.І., Дейкала Л.Є., Хорунжака Н.М., Шапаренка А.В. та інших.

Постановка завдання. Метою дослідження є виявлення актуальних проблем обліку та контролю поточних видатків та пошук шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Облік та контроль поточних видатків в бюджетних установах має власні особливості, в

порівнянні із обліком і контролем підприємницьких структур. В бюджетній сфері практично відсутні господарсько-розрахункові операції, не обраховується собівартість наданих послуг, адже надані в більшості випадків дані послуги надаються безкоштовно. Економічні реформи в державному секторі в нашій державі вимагають поліпшення системи обліку і контролю в бюджетних установах, зокрема поточних видатків [1].

Загальними проблемами та недоліками в системі обліку і контролю поточних видатків в бюджетних установах, які визначили необхідність здійснення реформи системи обліку і контролю, необхідно виокремити такі (рис 1).

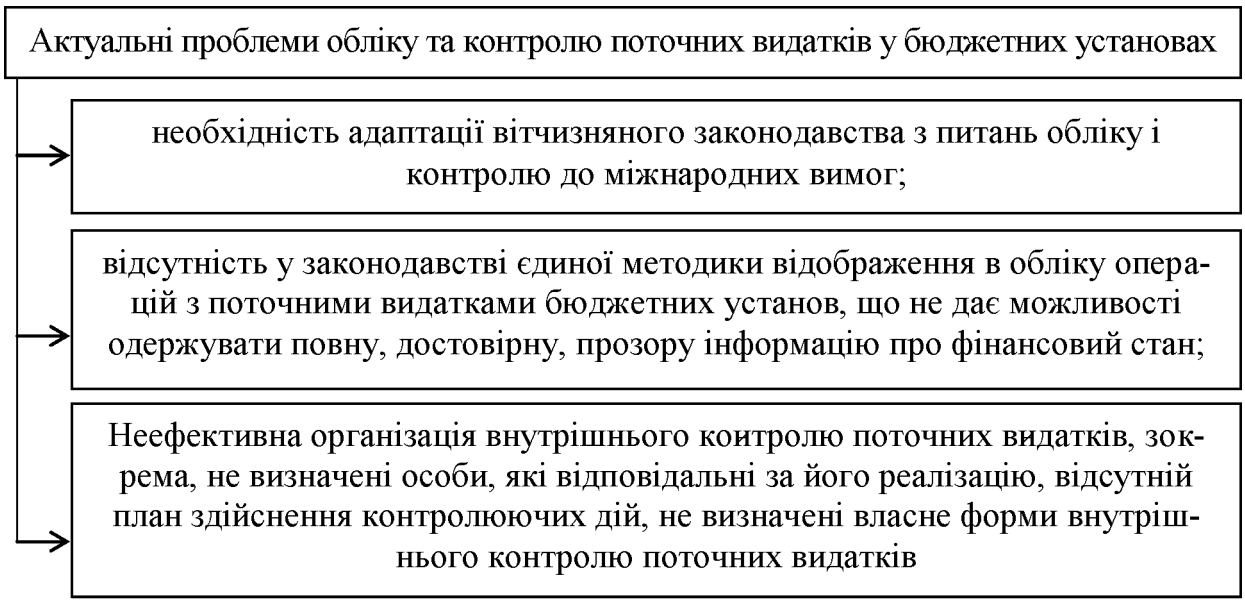


Рис 1. Актуальні проблеми обліку та контролю поточних видатків у бюджетних установах

Джерело: складено автором на основі [2]

Іншими не менш важливими проблемами обліку та контролю поточних видатків у бюджетних установах є: відсутність чіткої структури наказу облікової політики, зокрема є відсутні чіткі розділи облікової політики, які стосуються окремих об'єктів обліку поточних видатків, водночас наводиться інформація щодо контролю за виконанням кошторису поточних видатків, принципи обліку поточних видатків, використання меморіально-ордерної форми обліку, систему оплати праці і порядок здійснення інвентаризації. Таке представлення інформації ускладнює її розуміння і вимагає більшої витрати часу на пошук потрібної; відсутність цілої низки положень стосовно обліку поточних видатків (періодичність нарахування амортизації, періодичність віднесення витрат майбутніх періодів до витрат поточного періоду) [3].

Враховуючи специфіку діяльності бюджетних установ і універсальність Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, вважаємо за потрібне відображати рахунки бухгалтерського обліку із визначеною аналітикою в додатку до облікової політики у вигляді Робочого плану рахунків. Адже затверджений План рахунків не містить окремих синтетичних рахунків для обліку операцій з бюджетними коштами загального і спеціального фондів, а складання фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ передбачається виключно в такому розрізі та із використанням бюджетної класифікації кодів, тому вважаємо за потрібне ввести до діючих субрахунків аналітику назв субрахунків в розрізі кодів економічної класифікації і видів коштів [3].

Аналітичні субрахунки рахунку 2800 «Інші поточні видатки» пропонуємо розроблювати наступним чином: 2800 – перші 4 знаки – код субрахунку; 28002 – 5-ий знак ідентифікує фонд (1 - загальний фонд, 2- спеціальний фонд); 280021 – 6-ий знак ідентифікує групу власних надходжень спеціального фонду (відповідає номеру групи); 2800211 – 7-ий знак визначає підгрупу групи власних надходжень (відповідає номеру підгрупи); 28002112800 – 8-11 знаки ідентифікують КЕКВ, за котрим здійснюють операцію [3].

Введення такої аналітики дозволить бюджетним установам більш точніше відображати господарські операції поточних видатків в обліку та швидше групувати інформацію для формування звітності.

Перелік застосовуваних бюджетними рахунками субрахунків бухгалтерського обліку із уведеною аналітикою до них, а також Порядок відкриття аналітичних рахунків повинні міститись в додатку до Наказу про облікову політику.

Також в даному додатку доцільно відобразити бухгалтерські проводки із поточними видатками, котрі мають місце в обліку установи, відповідають єдиній методичній основі, визначеній законодавством, і котрі відсутні в Типовій кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій із активами, капіталом і зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів і державними цільовими фондами.

Приклад таких кореспонденцій наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Приклад кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
1	Відображено витрати з поточного ремонту кабінету на підставі акта виконаних робіт та кошторису з його поточного ремонту (КЕКВ 2240)	дебит	кредит
		8013	6415

Джерело: складено автором на основі [3]

Відзначимо, що кореспонденція субрахунків повинна узгоджуватись з головним розпорядником бюджетних коштів і затверджуватися керівником установи.

Перелік напрямів вирішення проблем обліку та контролю за поточними видатками у бюджетних установах варто доповнити необхідністю підвищення ролі контролю за ефективним використанням поточних видатків.

Комплексний підхід до організації внутрішнього контролю поточних видатків бюджетних установ полягає в його взаємодії із системою бухгалтерського обліку і бюджетування. Пропозиції стосовно організації внутрішнього контролю поточних видатків бюджетних установ показані на рис. 2.

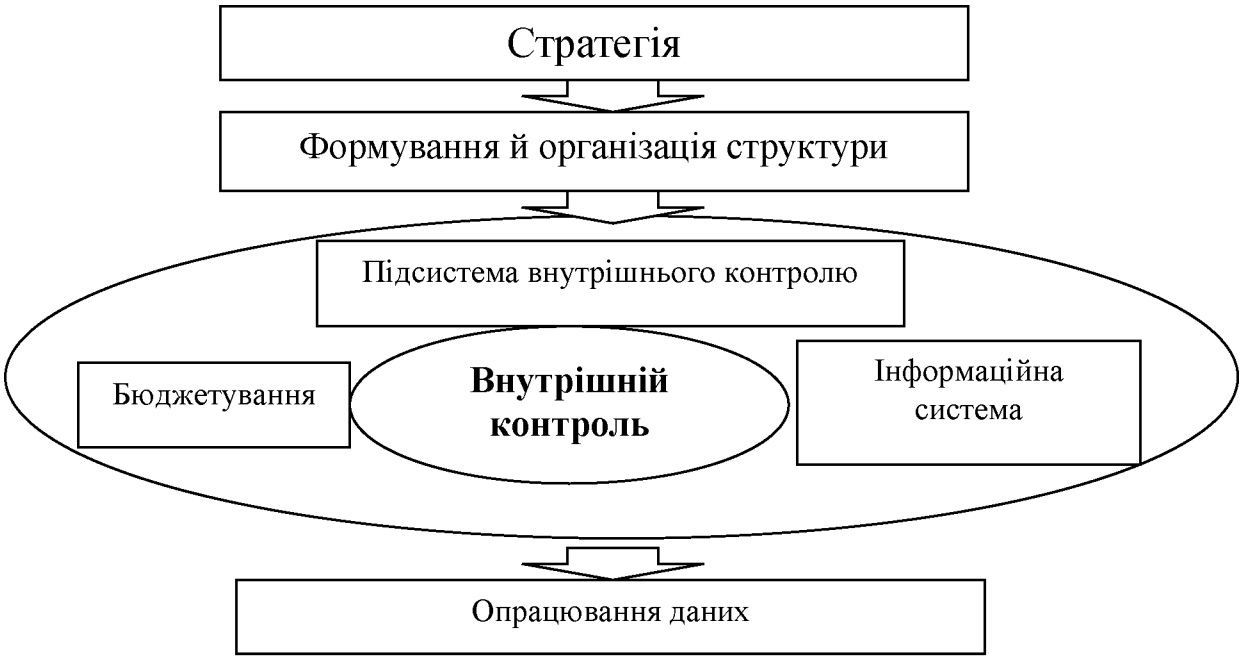


Рис.2. Пропозиції щодо організації внутрішнього контролю доходів і поточних видатків бюджетних установ

Джерело: складено автором на основі [4]

З рисунку 2 видно, що ефективна організація внутрішнього контролю поточних видатків бюджетних установ повинна поєднуватися із різними видами бюджетування, а також із інформаційною системою. Зазначимо, що система внутрішнього контролю повинна слугувати не тільки для виявлення проблем і їх усунення, а й визначення першочергової причини, котра призвела до виникнення невідповідностей та її дослідження і усунення.

Порядок організації ефективного процесу внутрішнього контролю поточних видатків бюджетних установ показано на рисунку 3.



Рис 3. Схема організації процесу внутрішнього контролю поточних видатків бюджетних установ

Джерело: складено автором на основі [4]

Висновки. Отже, в процесі дослідження питання, виявлено ряд проблемних невідповідностей обліку та контролю поточних видатків у бюджетних установах, зокрема, відсутність, низки положень, невластивих для обліку поточних видатків; відсутність інформації стосовно поточних видатків бюджетних установ, додатків, потрібних для деталізації інформації щодо порядку формування аналітичних рахунків поточних видатків, робочого плану рахунків, кореспонденцій субрахунків, графіка документообігу; неефективна організація внутрішнього контролю поточних видатків тощо. Запропоновані нами напрями вирішення перелічених проблем організації обліку і контролю поточних видатків допоможуть бухгалтерам правильно та ефективно

налагодити облік і контроль поточних видатків, що сприятиме підвищенню якості фінансової звітності бюджетних установ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білецька О. Р. Фінансовий аналіз діяльності бюджетних установ : диплом. робота за освіт.-кваліф. рівнем «магістр» : спец. 051 – економіка магістр. програма – прикладна економіка. Тернопіль, 2018. 113 с.

2. Про стратегію розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01 серпня 2013 р. № 774-р. - URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/774-2013- (дата звернення: 02.09.2019).

3. Шапаренко А.В. Особливості обліку і контролю доходів і витрат бюджетних установ: робота на здобуття кваліфікаційного ступеня магістра; спец.: 071 - облік і оподаткування. Суми: СумДУ, 2018. 106 с.

4. Ілляшенко С. М., Шипуліна Ю. С. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління: підручник. Суми : Університетська книга, 2007. 281 с. URL: ftp://lib.sumdu.edu.ua/Books/1539.pdf (дата звернення: 02.09. 2019).

Брикайло Каріна Борисівна,
студентка групи ОМД-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Шевчук Олег Анатолійович,
д.е.н., професор кафедри аудиту
та економічного аналізу

ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ ІНСПЕКТУВАННЯ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ УКРАЇНИ

Анотація. *У статті вказані недоліки та підкреслені переваги інспектування як однієї із форм державного фінансового контролю, що здійснює Держаудитслужба та її міжрегіональні територіальні органи, та здійснено його порівняння з іншими формами контролю.*

Ключові слова*: інспектування, державний фінансовий аудит, державні установи.*

Постановка проблеми. В останні роки, коли Україна взяла курс на євроінтеграцію, посилюється роль державного фінансового аудиту, метою якого є попередження правопорушень, а не їх виявлення та надання рекомендацій за результатами заходів державного фінансового контролю. Враховуючи українську ментальність, не слід недооцінювати роль інспектування, так як контрольні заходи, за якими надаються рекомендації, а не притягують до відповідальності, у нашій країні мало прижилися.

В сучасних умовах господарювання виникла нагальна потреба в удосконаленні діючого механізму державного фінансового контролю. Форми державного фінансового контролю, які були ефективними в минулому економічному просторі, при командно-адміністративній економіці та переважанні державної власності, за часів ринкової економіки втратили свою результативність.

Сучасні тенденції розвитку українського суспільства зумовлюють необхідність вирішення актуального завдання – удосконалення методики та організації інспектування, оскільки офіційні дані Держаудитслужби свідчать про масові правопорушення в державних установах.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Питання посилення контролю за використанням державних активів, зокрема переваг та недоліків інспектування розглядалися в працях таких відомих вітчизняних вчених-економістів та практиків, як Ф. Бутинець, Л. Гаврилова, С. Свірко, Н. Сушко, Т. Хомуляк, В. Піхоцький, І. Стефанюк, О. Шевчук та ряду інших. Майже в усіх працях висвітлювалися проблемні питання контролю у в державному секторі, в тому числі вказувалося і на окремі проблеми пов'язані із недоліками в діючій організації і методиці інспектування в державному секторі. Проте враховуючи стрімкий динамічний розвиток форм та методів державного фінансового контролю, потребують коректівів і організація та методика інспектування за використанням бюджетних коштів.

Метою статті є дослідження методичних основ інспектування державних установ, переваг та недоліків даної форми контролю, систематизація отриманих результатів та надання пропозицій щодо його удосконалення.

Виклад основного матеріалу. Будь-яка діяльність має контролюватися з боку держави та її власників. Основним державним органом, який здійснює контроль за ефективністю, економністю, законністю та цільовим використанням державних коштів, збереженням державних фінансових ресурсів та інших активів є Держаудитслужба та її міжрегіональні територіальні органи.

«Після здобуття незалежності України в діяльності Держаудитслужби України зроблено чимало кроків вперед. Перші форми контролю – ревізія і перевірка, які мали суто фіскальний характер і здійснювалися у формі наступного контролю, коли можна лише констатувати факти порушень законодавства, притягнути до відповідальності посадових та матеріально-відповідальних осіб, а попередити незаконні операції та процеси було неможливо. В більшості європейських країн доведено, що попередній і поточний контроль є більш ефективними в порівнянні з наступним. Контроль повинен носити превентивний характер, тобто не фіксувати допущені порушення, а запобігати їм та бути спрямованим на сприяння суб'єкту господарювання у підвищенні ефективності його діяльності» [6, с. 56].

Згідно з Постановою КМУ «Про затвердження положення Про Державну аудиторську службу України» [1], Державна аудиторська служба України здійснює наступні форми контролю: інспектування (ревізія), державний фінансовий аудит, перевірка державних закупівель та моніторинг закупівель. Організацію інспектування можна відобразити на рисунку 1.

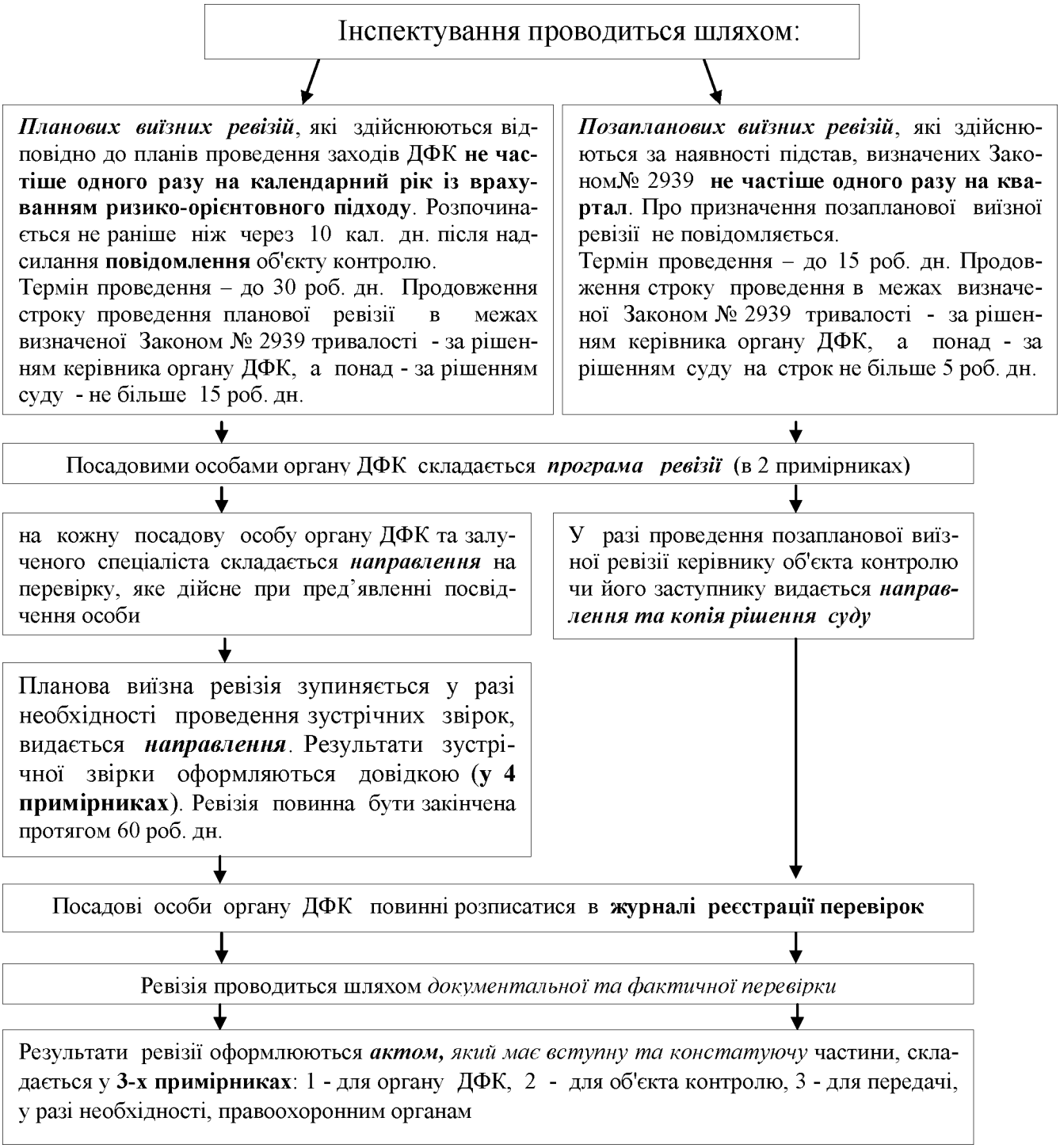


Рис. 1. Організація планових та позапланових ревізій Держаудитслужбою України та її міжрегіональним територіальними органами

Джерело: сформовано автором за даними [2]

Методика та організація інспектування регулюється Постановою КМУ «Порядок проведення інспектування Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальним органами» [2]. Згідно з цим порядком Держаудитслужба та її міжрегіональні територіальні органи здійснюють заходи державного фінансового контролю,

спрямовані на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів, правильності визначення потреби у бюджетних коштах та взяття зобов'язань, стану, достовірності бухгалтерського обліку, фінансової та бюджетної звітності.

За останні роки зростає роль державного фінансового аудиту як ефективної форми державного фінансового контролю: діяльності суб'єктів господарювання, виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, державних (регіональних) цільових програм, інвестиційних пректів,Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, використання інформаційних технологій, як наслідок назву органу з «ДФІ України та її територіальні органи» замінено на «Держаудитслужба України та її міжрегіональні територіальні органи». В рамках цього розвитку здійснюється спрямування державного фінансового контролю на попередження і недопущення порушень, тобто контроль повинен носити превентивний характер, тобто не лише фіксувати допущені порушення та зловживання, а максимально запобігати їм.

Передумовами запровадження та розвитку державного фінансового аудиту є суттєві недоліки системи державного фінансового контролю, до яких Є.В. Мних відносить: «традиційні ревізії акцентують увагу на виявленні порушень і винуватців, тобто досліджуються наслідки замість концентрації зусиль на визначенні системних недоліків, що вплинули на їх виникнення, тобто причин; ревізії, як правило, проводяться після завершення бюджетного року, коли витрачені кошти повернути майже неможливо; відсутність оцінки системи ефективності внутрішнього фінансового контролю, яку зобов'язаний створити керівник установи з метою попередження фінансових порушень, а також оцінки якості контролю, запровадженого головним розпорядником; не здійснюється оцінка рівня відповідальності керівників щодо запровадження внутрішнього фінансового контролю на усіх рівнях використання бюджетних коштів, який має попереджати порушення та зловживання» [4, с. 47].

Державний фінансовий аудит дозволяє уникнути недоліків, адже він оснований не на фіксації порушень та притягненні до відповідальності винних осіб, а на можливості попередження правопорушень до їх виникнення. За даними Держаудитслужби у 2018 році кількість проведених державних фінансових аудитів становить 382 заходів, що

майже в чотири рази менше від ревізій, кількість яких становила 1401 контрольний захід в 2018 році.

«Основним завданням у діяльності органів Державної аудиторської служби України упродовж 2018 року, як і у попередні роки, була реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю та здійснення відповідних заходів, спрямованих на забезпечення ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів» [5]. Загалом у 2018 році завершено понад 1611 заходів державного фінансового контролю (ревізій певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності – 1392, ревізій виконання місцевих бюджетів – 9, перевірок закупівель – 3, комісійних перевірок – 98, моніторингів закупівель - 109), за результатами яких: охоплено контролем понад 386,2 млрд грн фінансових та матеріальних ресурсів; виявлено порушень фінансово-бюджетного законодавства, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, на загальну суму понад 2,2 млрд грн, а саме: - недоотримано фінансових ресурсів – на 955,0 млн грн; - встановлено незаконних, нецільових витрат та недостач – на майже 1,3 млрд грн; забезпечено відшкодування втрат загалом на суму 960,3 млн грн (або 42,7 % з виявлених), а саме: надійшло недоотриманих ресурсів – понад 286,0 млн грн; відшкодовано та поновлено незаконних, нецільових витрат та недостач – на 674,3 млн грн; направлено майже 1,7 тис. інформацій для прийняття управлінських рішень (табл.1) [5].

Таблиця 1

Основні порушення виявлені за результатами інспектування в 2018 році

Порушення	Сума
недоотримання фінансових ресурсів, млн грн	955,0
незаконні та нецільові витрати, млрд грн	1,1
недостачі фінансових та матеріальних ресурсів, млн грн	200,0

Джерело: складено автором за даними [5]

Внаслідок застосування дієвих заходів щодо відшкодування та повернення завданих державі втрат за підсумками 2018 року загальна ефективність роботи органів державного фінансового контролю в частині співвідношення обсягів відшкодованих втрат бюджетних коштів порівняно з видатками на їх утримання становила 129,2 %. В 2018 році

в умовах реформування системи державного фінансового контролю та, відповідно, акцентування основної уваги на попередженні та недопущенні порушень у фінансовій сфері, відбулося зростання частки аудитів з 4,6% до 19,2% аудитів у загальній кількості заходів контролю. Результативність ревізій зросла майже на 16%: якщо за 2017 рік обсяг виявлених такими заходами втрат у середньому на один перевірений об'єкт становив понад 1,2 млн грн, то за 2018 рік – майже 1,5 млн грн. [5].

Виходячи з вищесказаного, можна виділити такі основні недоліки інспектування: ускладнення виконання у підконтрольних установах позапланових ревізій та обмеженість підстав щодо їх ініціювання, так як позапланова виїзна ревізія може здійснюватися лише за наявності підстав для її проведення на підставі рішення суду; зростання кількості незаконних і нецільових втрат, нестач матеріальних активів, що свідчить про недотримання фінансової дисципліни на рівні бюджетних установ та організацій, а також вказує на те, що діючий економічний механізм господарювання є недосконалим та містить слабкі позиції, що сприяють скоєнню таких злочинів; рішення про вилучення оригіналів фінансово-господарських та бухгалтерських документів, арешт грошових коштів на рахунках можуть прийматися лише судом, що ускладнює реалізацію ревізії, затягує її тривалість та безумовно не сприяє підвищенню її ефективності; суми санкцій, які призначають за результатами контрольних заходів, значно менші, ніж суми бюджетних коштів, які держава втрачає через зловживання посадових та матеріально-відповідальних осіб; слабка взаємодія Держаудитслужби України (її міжрегіональних територіальних органів) з судами та правоохоронними органами; недотримання принципу раптовості в разі проведення планової ревізії, оскільки об'єкту контролю надсилається повідомлення за 10 днів до початку ревізії, а це дає змогу дещо приховати існуючі порушення, недоліки та зловживання даного об'єкта контролю.

Чітке розмежуванні форм державного фінансового контролю, а саме аудиту та інспектування та процедур їх здійснення усуне проблему дублювання дій працівників органів державного фінансового контролю та зменшить витрачений час на ці заходи. Відмінність інспектування від державного фінансового аудиту полягає у характері та меті такої контрольної діяльності. Результати інспектування (ревізії) викладаються в акті – приймаються рішення, встановлюються винні особи, а результати державного фінансового аудиту - у звіті -

надаються рекомендації для підвищення ефективності та результативності діяльності об'єкта перевірки. Важливість удосконалення інспектування на сьогодні викликана надзвичайно критичним рівнем фінансової дисципліни в державному секторі. Організація інспектування має відповідати вимогам сучасності та виступати одним із базових елементів боротьби з фінансовим шахрайством та серйозними махінаціями з бюджетними коштами, а не концентруватися на дрібних порушення фінансово-бюджетної дисципліни. Таким чином, нагальним є реформування чинної системи державного фінансового контролю, розробка нових і внесення змін до діючих законодавчих та нормативно-правових актів, спрямованих на вдосконалення методичних та організаційних засад здійснення державного фінансового контролю.

Висновки. Так, як інспектування є наступною формою контролю, коли можна лише констатувати факт порушення та притягнути до відповідальності винних осіб, необхідно розвивати сучасні форми контролю, зокрема, попередній та поточний контроль, не зменшуючи при цьому ролі інспектування із врахуванням української ментальності. Ефективність превентивних заходів в порівнянні з подальшими, важко переоцінити.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43. Верховна Рада України. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-п (дата звернення 10.09.2019)

2. Порядок проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: постанова Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. № 550. URL: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=550-2006-%EF (дата звернення 10.09.2019)

3. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон від 26.01.1993 р. №2939 – XII-ВР // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2939-12 (дата звернення 10.09.2019)

4. Мних Є. В. Пріоритетні напрями вдосконалення фінансового контролю на новому етапі розвитку ринкових відносин в Україні // Фінансовий контроль. № 4. 2009. С. 46 - 59.

5. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2018 рік. URL: http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=146550 (дата звернення 12.10.2019)

6. Хомутенко А. В. Державний фінансовий контроль за діяльністю суб`єктів господарювання України: аналітичний аспект / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко// Економіка. Фінанси. Право. 2017. № 4. С. 55 - 61.

Бурятинський Вадим Вікторович,
студент групи ОМД-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Рябчук Оксана Григорівна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЕННЯ СИСТЕМИ РЕЗУЛЬТАТИВНИХ ПОКАЗНИКІВ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ У СФЕРІ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

Анотація. *У статті проаналізовано основні проблеми впровадження програмно-цільового методу бюджетування та складання паспортів бюджетних програм, як їх основної складової. На прикладі проведеної аудиторською службою перевірки ефективності виконання бюджетної програм «Лікування громадян за кордоном», розглянуто основні результативні показники оцінки програм в галузі охорони здоров'я, проаналізована доцільність застосування критеріїв визначення результативності бюджетної програми та запропоновано шляхи вдосконалення системи показників.*

Ключові слова: *бюджетна програма, програмно-цільовий метод складання бюджету, результативні показники, охорона здоров'я, державний фінансовий аудит.*

Актуальність тематики дослідження. На сучасному етапі розвитку економіки Україна обрала Європейський шлях і запровадила новий метод бюджетування - програмно-цільовий. Але повсякчасні порушення у формуванні та використанні бюджетних коштів, не ефективне управління ресурсами, виділеними на виконання програм та

досягнення конкретних цілей, а також недотримання фінансової дисципліни, недоліки в роботі Міністерств, вимагають проведення контрольних заходів. Для цього використовується державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм. Він визначає доцільність витрат бюджетних коштів та ефективність програм шляхом аналізу результативних показників.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Проблеми бюджетного процесу вивчали вітчизняні вчені: Юрія С.І., Василик О.Д., Кравченко В.В., Опаріна О. В., Пасічник Ю.В. та багато інших. Питання вдосконалення порядку проведення державного фінансового аудиту вивчали: Здирко Н.Г., Рубан Н.І., Рябчук О.Г., Стефанюк І.Б., Трайтлі В.Ю. та інші. На жаль, недоліки в порядку складання паспортів бюджетних програм, в яких відображаються результативні показники та на основі яких аналізується ступінь досягнення мети цільового фінансування, вивчалися мало.

Мета дослідження. Метою статті є аналіз системи результативних показників, відображених у паспортах бюджетних програм в сфері охорони здоров'я та надання рекомендацій щодо її вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Наразі все більше уваги приділяється ефективному використанню бюджетних коштів на всіх рівнях. Для цього, у 2002 році було запроваджено програмно-цільовий метод розподілу коштів. Його сутність полягає у тому, щоб найефективніше використовувати наявні в державі ресурси для отримання конкретних результатів. Але такий метод бюджетування вимагає розробки та застосування: дієвої системи контролю за цільовим використанням коштів, показників та індикаторів для оцінки ефективності їх застосування, державного аудиту для попередження зловживань в фінансовій сфері [6].

Основу будь-якої програми, що фінансується державою, складає паспорт бюджетної програми, у якому, згідно вимог, відображаються: ціль, завдання та мета програми, джерело коштів та їх головний розпорядник, а також результативні показники програми, завдяки яким проводиться оцінка ефективності виконання програми [5].

Показники варто обирати окремо для кожного завдання програми. Вони мають визначати, які саме ресурси використано для виконання завдання та яких результатів завдяки ним досягнуто. Аналіз показників здійснюється з метою визначення ефективності досягнення стратегічної мети програми. На сьогодні, на жаль, визначені результати не завжди відповідають необхідним критеріям і не дозволяють провести оцінку результативності. Деякі результативні показники не

відображають цілі та завдання проекту. Слід зазначити, що крім паспорту програми, результативні показники і особливо рівень їх виконання відображається у звіті виконання паспорта програми відповідно затвердженої форми у вигляді таблиці, у якій зазначено плановий показник, фактичний та відхилення у %[1].

Таблиця 1

Результативні показники програми у 2016-2018 рр.

Показник	2016			2017			2018	
	план	факт	%	план	факт	%	план	факт
Затрат								
Кількість громадян України, які потребують лікування за кордоном	152	200	131,6	245	245	100	відсутні	
Продукту								
Кільість хворих (пацієнтів), направлених на лікування за кордон	140	136	97,14	245	234	95,51	136	
Ефективності								
Середні витрати (вартість) на лікування одного пацієнта	2769,6	2849	102,9	2565	2601,2	101,4	2863	
Якості								
Частка осіб, які пройдуть лікування за кордоном у загальній чисельності осіб, що потребують лікування	92,1	68	73,8	не застосовувався				
Питома вага осіб, які за результатами лікування за кордоном покращили стан здоров'я, у загальній чисельності осіб, що були направлені на лікування за кордон	100	98	98	не застосовувався				
Частка осіб, які пройшли лікування за кордоном у загальній чисельності осіб, що потребують лікування	не застосовувався		100	95	95		не застосовувався	
Рівень забезпечення осіб, що пройдуть лікування за кордоном, за рахунок обсягу бюджетних призначень	не застосовувавсмя					100		

Джерело: [2].

Бюджетна програма «Лікування громадян України за кордоном» - унікальна державна програма лікування за кордоном хворих, яким не можливо надати медичну допомогу в Україні [3].

Охорона здоров'я громадян країни – першочерговий обов'язок держави, його найперша соціальна функція і умова сталого розвитку. Після впровадження ПЦМ підвищилось цільове фінансування МОЗ та програм, пов'язаних з охороною здоров'я в Україні. На жаль, виділені кошти використовуються неефективно, тому вдосконалення потребує не лише система ОЗ та діяльність МОЗ, а й порядок фінансування програм, їх контроль та оцінка результатів. У «рейтингу здоров'я» від Bloomberg Україна займає 93 місце [8]. Але, незважаючи на політичні проблеми в країні, нестабільну соціально-економічну ситуацію та кризу, видатки на охорону здоров'я у 2003-2016 роках значно збільшились. У Державному бюджеті на 2019 рік на медичне обслуговування виділено 95,08 млрд грн, що на 10% більше, ніж у 2018 році [7].

Проаналізувавши результативні показники, представлені в аудиторському звіті [2], можна відзначити, що застосування показників якості непослідовне, неможливо провести аналіз виконання програми за період, оцінити її результативність, порівняти фактичні та планові показники 2016-2018 років. Показники затрат та продукту найбільш відповідають вимогам критеріїв. Показник ефективності «середні витрати на лікування», не в повному обсязі відображає завдання програми та більш прийнятний, ніж показник затрат. Крім цього, досить складно визначити якість застосування державних ресурсів та виконання цілей бюджетної програми взагалі, які мають бути орієнтовані на пацієнта та покращення його здоров'я.

Тобто, система індикаторів програми «Лікування громадян України за кордоном» та програм у медичній сфері взагалі, потребує розробки, вдосконалення та реформування. Вона має відображати результати й ефективність використання бюджету, цільову спрямованість.

Таблиця 2

Загальна характеристика результативних показників та показників програми

Показник	Одиниці вимірювання	Характеристика	"Лікування громадян за кордоном"
Затрат	Абсолютне: шт., од., грн	Визначають обсяги та структуру ресурсів, які забезпечують виконання бюджетної програми та характеризують структуру витрат бюджетної програми	Кількість осіб, які потребують лікування за кордоном, осіб
Продукту	Абсолютне вираження	Використовуються для оцінки досягнення поставленої мети: обсяг виробленої продукції, наданих послуг чи виконаних робіт на виконання бюджетної програми, кількість користувачів товарами	Кількість пацієнтів, направлених на лікування за кордон, осіб
Ефективності	Відносна величина	витрати ресурсів на одиницю показника продукту (економність	Середні витрати або вартість на лікування одного пацієнта, тис грн
		відношення максимальної кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до визначеного обсягу фінансових ресурсів (продуктивність)	
		досягнення визначеного результату (результативність)	
Якості	%, темп зростання, тобто відносні	Сукупність властивостей, які характеризують досягнуті результати якості створеного продукту, що задовольняють споживача відповідно до їх призначення та відображають послаблення негативних чи посилення позитивних тенденцій у наданні послуг (вироблені товарів, виконанні робіт) споживачам за рахунок коштів бюджетної програми	Частка осіб, які пройдуть лікування за кордоном у загальній чисельності осіб, що потребують лікування
			Питома вага осіб, які за результатами лікування за кордоном покращили стан здоров'я, у загальній чисельності осіб, що були направлені на лікування за кордон
			Частка осіб, які пройшли лікування за кордоном у загальній чисельності осіб, що потребують лікування

Джерело: розроблено автором за даними [1, 2].

Варто використовувати досвід розвинених країн, запроваджувати їх дієві міжнародні стандарти та співпрацювати не лише у сфері медицини, а й перейняти теоретичні та практичні навички контролю за використанням державного майна, тому що за наявними даними показників, майже неможливо проаналізувати та оцінити бюджетну програму, контролювати МОЗ, як розпорядника коштів.

Перш за все, варто звернути увагу на складання паспорту програми, де прописані критерії результативності. Слід більш ретельно відноситися до його складання.

Отже, порівнявши показники, застосовані для оцінки результатів медичної програми та рекомендації та вимоги до їх застосування (табл. 2), виявлено наступне:

- показник затрат «кількість осіб, які потребують лікування за кордоном, осіб» не відповідає критеріям. Він має відображати витрати ресурсів на виконання програми. Його варто віднести до показника продукту;
- показник продукту «кількість пацієнтів, направлених на лікування за кордон, осіб» відповідає вимогам;
- критерій ефективності «середні витрати або вартість на лікування одного пацієнта, тис грн» характеризує лише витрати ресурсів на одиницю продукту, тобто економність, та має відображатися у відносному вигляді. Що стосується індикаторів продуктивності та результативності – то вони взагалі відсутні;
- показник якості «частка осіб, які пройдуть лікування за кордоном у загальній чисельності осіб, що потребують лікування» та «частка осіб, які пройшли лікування» не інформативні. Єдиний показник, який у відносному вигляді визначає якість програми відповідно до її завдань - це «питома вага осіб, які за результатами лікування за кордоном покращили стан здоров'я, у загальній чисельності осіб, що були направлені на лікування за кордон», але він був включений у критерії паспорту програми лише на 2016 рік, а ефективність його виконання, згідно звіту, склала 98%, а згідно аудиторського звіту – 77,9%.

Важливо, що для програм, які реалізуються протягом декількох років, результативні показники не повинні змінюватися порівняно із критеріями, передбаченими паспортом програми на поточний рік [4].

Оцінка ефективності запровадження та виконання державної програми визначається, як взаємозв’язок витрачених ресурсів країни та досягнутих результатів [5].

В останні роки більшість країн світу оцінюють рівень своєї медицини для покращення якості надання медичних послуг. У доповіді

Всесвітньої організації охорони здоров'я ще у 2000 році запропоновано критерії та методику оцінки діяльності медичної системи. Ці показники відображають прогрес у досягненні цілей: поліпшення стану здоров'я населення; дотримання принципу справедливості при розподілі фінансових ресурсів; підвищення чутливості системи до очікувань громадян у питаннях, не пов'язаних зі здоров'ям [3].

Висновки. Оцінка результативності програм – досконалий інструмент управління, який дає можливість ефективно використовувати державні кошти на реалізацію відповідної програми та досягнення поставленої мети й завдань.

Без належної продуктивності програм неможливо забезпечити інвестиційну привабливість економіки, стійкість фінансової системи, зростання реального ВВП і розвиток країни, а невиконання критеріїв програми може призвести до економічних криз та загострення соціальних протиріч.

Отже, основні шляхи покращення результативних показників медичних програм можна сформулювати так:

- аналіз міжнародного досвіду використання результативних індикаторів та запровадження найбільш дієвих з них;
- створення інтегрованої системи критеріїв результативності програм;
- запровадження системи аналізу та оцінки актуальних й інформативних індикаторів для визначення ефективності бюджетної програми та досягнення нею запланованих результатів;
- проведення контролю за цільовим використанням коштів;
- використання аудиту виконання бюджетних програм, як методу профілактики недоліків та порушень при реалізації програми.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналіз результативних показників головних розпорядників бюджетних коштів у 2016–2017 рр. URL: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2015/11/2017-12-18-kpis-2016-2017.pdf.

2. Аудиторський звіт за результатами державного фінансового аудиту виконання бюджетної програми «Лікування громадян України за кордоном» за період 01.01.2016 по 01.07.2018. URL: http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=142851.

3. Бетлій О.. Ефективність видатків МОЗ: аналіз бюджетних запитів // Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. Презентація на міжнародній конференції «Державні видатки в Україні». URL: https://www.slideshare.net/IER_Kyiv/ss-70084655.

4. Загальні вимоги до визначення результативних показників бюджетної програми, затверджені Наказом Мінфіну №1536 від 10.12.2010. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10.

5. Корнієнко Н.М. Оцінка і моніторинг ефективності бюджетних програм // Money, finances and credit. – 2013. – № 5-6. – С. 31-33.

6. Маркович Г.П. Все про програмно-цільовий метод у бюджетному процесі: важливо для об'єднаних громад. URL: https://decentralization.gov.ua/news/3906.

7. МОЗ: У Державному бюджеті на 2019 рік на охорону здоров'я передбачено 95,08 млрд грн. URL: https://www.kmu.gov.ua/ua/news/moz-u-derzhavnomu-byudzheti-na-2019-rik-na-ohoronu-zdorovya-peredbacheno-9508-mlrd-grn.

8. Рейтинг здоров'я від Bloomberg. URL: https://mind.ua/news/20194178-u-rejtingu-zdorovya-vid-bloomberg-ukrayina-obignala-rosiyu.

Гесик Тетяна Петрівна,
студентка групи ОМД-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Скорик Марина Олегівна,
к.е.н., доцент кафедри
економічної теорії

УНІФІКАЦІЯ ФІНАСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Анотація. *У статті проаналізовано особливості фінансової звітності бюджетних установ, що формується відповідно до нових законодавчих вимог. Узагальнено інформацію щодо методики підготовки фінансової звітності бюджетних установ за новими правилами та стандартами відповідно до чинної нормативної бази бухгалтерського обліку. Нові правила складання фінансової звітності в державному секторі передбачають уніфікацію фінансової звітності та її наближення до міжнародних норм з метою спрощення порівняння її показників з іншими галузями економіки, зокрема виробничою сферою.*

Ключові слова*: фінансова звітність, державний сектор, бухгалтерський облік, суб'єкти господарювання державного сектору.*

Постановка проблеми. На сучасній стадії інтеграції України до світового економічного простору все більше уваги приділяється проблемі уніфікації бухгалтерського обліку і фінансової звітності та рівню відповідності міжнародним стандартам. За останні роки фінансова звітність в державному секторі (бюджетних установ) зазнала значних змін, які пов'язані як із запровадженням в дію нових законодавчих норм і бухгалтерських стандартів, так і уведенням у дію нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який кардинально змінив типову кореспонденцію рахунків та систему облікових рахунків. Не менш важливим є складання фінансової звітності за новими формами, що подані в додатках до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС) 101 «Подання фінансової звітності» [1]. Вказані нововведення для науковців створили дискусійне поле наукових проблем, а для практиків – об'єктивні труднощі, пов'язані з кардинальними змінами одного з найважливіших елементів бухгалтерського обліку - рахунків. Основні складні моменти, котрі потребували наукового та практичного вирішення виходили з потреби перенесення залишків зі старих рахунків на нові, а також відповідне переведення статей звітності. Остання також зазнала суттєвих перетворень і змін. У зв'язку з цим існує необхідність дослідження впливу нових законодавчих норм і розроблених до них інструкцій та рекомендацій для заповнення форм фінансової звітності, що вказує на актуальність, перспективність і новизну таких досліджень.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Проблеми методики складання звітності бюджетних установ висвітлено в працях багатьох вітчизняних науковців облікової сфери діяльності державного сектору. Зокрема, можна виділити провідних науковців таких, як: Лень В.С., Лучко М.Р., Свірко С.В., Сушко Н.І., Хорунжак Н.М., Штимер Л.Т. Проте науковці та практики досі вважають нормативно-правову базу бухгалтерського обліку в державному секторі не повністю досконалою та такою, що потребує доопрацювання. Невирішеними залишаються ряд питань, пов'язаних з формуванням фінансової звітності в державному секторі.

Н.І. Сушко, зауважує, що «складання річної звітності є завершальним етапом облікової роботи і норми законодавства щодо забезпечення достовірності фінансової та бюджетної звітності обумовлюють відображення в ній інформації без помилок та перекручень. Це в свою

чергу вимагає відповідної підготовчої роботи із завершення бюджетного періоду, проведення інвентаризації, річного заключення рахунків. Якість цих процесів впливає не лише на достовірність звітності, а й на успіх запровадження нової методології бухгалтерського обліку, яка випливає з тих нововведень, які провадяться з початку 2017 року» [6, с. 6].

Н.М. Хорунжак, оцінюючи розробку національних стандартів обліку в державному секторі та його гармонізацію відповідно до міжнародних стандартів, цілком справедливо зазначає, «що найбільш суттєвою проблемою при цьому є формування єдиних форм звітності, здатних відображати стан засобів і джерел різних як за структурою, так і за метою діяльності суб'єктів державного сектору» [7, с. 71].

Метою статті є узагальнення інформації про принципи, склад, структуру та методи підготовки фінансової звітності в державному секторі за новими правилами та стандартами.

Виклад основного матеріалу. Обліковий процес досягає власної головної мети завдяки комплексу методів, серед яких виділяють підсумкове узагальнення інформації шляхом складання фінансової звітності. Таким чином, фінансову звітність визначають, як елемент методу бухгалтерського обліку та його методичний прийом. Складання фінансової звітності визнають заключним етапом бухгалтерського обліку та останньою фазою обробки облікової інформації. Фінансова звітність, згідно із НП(с)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» - звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності суб'єкта державного сектору [1].

Мета, склад, зміст та принципи підготовки фінансової звітності бюджетних установ регулюються НП(с)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [1]. Механізм розкриття інформації за статтями фінансової звітності регулюється Порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі №307 [4].

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору та бюджету [1]. Фінансова звітність у державному секторі забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо: джерел надходжень коштів та напрямів їх використання; результатів діяльності з погляду ефективності та досягнень мети діяльності; дотримання фінансової дисципліни суб'єктом державного сектору; цільового використання бюджетних коштів; оцінки якості управління; оцінки

здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання; придбання, продажу та володіння цінними паперами; участі в капіталі підприємств; рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей.

У фінансових звітах надається інформація про: активи; зобов'язання; власний капітал; дохід; витрати; грошові потоки суб'єкта державного сектору та бюджету.

Фінансова звітність в державному секторі складається з: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів та приміток до річної фінансової звітності [1]. Принципи складання фінансової звітності наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Принципи формування показників фінансової звітності в державному секторі

Назва принципу	Характеристика принципу
Повного висвітлення	фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.
Автономності суб'єкта державного сектору	кожний суб'єкт державного сектору, наділений відповідними повноваженнями щодо використання бюджетних коштів, розглядається відокремленим від суб'єкта державного сектору, який його утворив.
Послідовності	передбачає постійне (з року в рік) застосування суб'єктом державного сектору обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі, і має бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.
Безперервності	передбачає, що оцінка активів та зобов'язань суб'єкта державного сектору здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність триватиме й надалі
Нарахування	доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.
Превалювання сутності над формою	операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.
Єдиного грошового вимірника	передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій суб'єкта державного сектору у фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Джерело: складено автором за даними [1]

Відповідно до Наказу МФУ «Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» № 44 [5], який втратив чинність з 2017 року в частині складання фінансової звітності, до фінансової звітності відносили: баланс, звіт про результати фінансової діяльності, звіт про рух грошових коштів, пояснювальну записку (табл. 2). З 2017 року фінансова звітність бюджетних установ дещо наблизилася до міжнародних стандартів і складається відповідно до НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності» [1].

Таблиця 2

Склад та періодичність подання фінансової звітності в державному секторі за новими та старими правилами

Назва форми фінансової звітності відповідно до НП(с)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»	Періодичність подання	Форми згідно Порядку № 44 «Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» до 2017 р.
Баланс (ф. № 1-дс)	Квартал, рік	Баланс (ф. № 1)
Звіт про фінансові результати (ф. № 2-дс)	Квартал, рік	Звіт про результати фінансової діяльності (ф. № 9д, № 9м)
Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3-дс)	Рік	Звіт про рух грошових коштів
Звіт про власний капітал (ф. № 4-дс)	Рік	-
Примітки до фінансової річної звітності (ф. № 5-дс)	Рік	Пояснювальна записка

Джерело: складено автором за даними [1, 5]

«Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому. Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти суб'єкта державного сектору за різні періоди; фінансові звіти різних суб'єктів державного сектору. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності» [1].

«Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс суб'єкта державного сектору складається на кінець останнього дня звітного періоду. Проміжна звітність, яка охоплює певний період (І квартал, перше півріччя, дев'ять місяців), складається наростаючим підсумком з початку звітного року» [1]. Звітні періоди для бюджетних установ, що не повністю відпрацювали календарний рік, фактично не змінилися, хоча і викладені у дещо нових формулюваннях: для новостворених установ – це період, що не перевищує 12 місяців (з урахуванням встановлених термінів подання фінансової звітності цей період, як і раніше, буде тривати з моменту створення установи до закінчення поточного бюджетного року); для установ, що ліквідуються, – це період з початку року до моменту ліквідації.

Особливостями фінансової звітності бюджетних установ є:

– обов'язковість та державне регламентування, що випливає з характеру затвердження бюджету. Регулювання питань методології звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ покладено на Державну казначейську службу України та Міністерство фінансів України, яке суворо регламентує склад і порядок складання звітності, розгляд та затвердження. Усі бюджетні установи повинні дотримуватись правил та термінів складання звітності, подавати її в установленому обсязі. Метою цього регулювання є як створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, так і їхнє удосконалення;

– єдність форми та змісту, що дає змогу статистичного групування та зведення її показників;

– методологічна єдність показників, яка передбачає єдині методи розрахунків однакових звітних показників, їхнє обов'язкове узгодження з відповідними показниками, затвердженими кошторисами та штатними розписами. Це необхідно для контролю за виконанням кошторису установи на всіх рівнях державного та місцевих бюджетів;

– простота, ясність, доступність та прозорість звітності, які необхідні для широкого залучення всіх працівників до управління, активізації людського фактора;

– послідовність, що закріплює на практиці поетапність складання бухгалтерської звітності, тобто необхідність постійності змісту та форм бухгалтерського балансу і пояснень від одного звітного періоду до іншого [2, с. 48].

Враховуючи чинну нормативно-правову базу та роз'яснення, що представлені МФУ, роботу з підготовки й обробки даних, перед складанням фінансової звітності можна подати у вигляді певних етапів (табл. 3).

Таблиця 3

Послідовні етапи та склад основних робіт при складанні фінансової та бюджетної звітності в державному секторі

№ п/п	Етапи складання звітності	Зміст роботи
1	Узагальнення облікових даних	Складання оборотних відомостей за субрахунками для перевірки повноти записів у бухгалтерському обліку
2	Закриття рахунків доходів і витрат	Списання доходів і витрат за даний період на фінансовий результат звітного періоду (визначення фінансового результату).
3	Закриття меморіальних ордерів за останній місяць звітного періоду (кварталу)	Визначення за останній місяць звітного періоду в кожному меморіальному ордері підсумків за всіма графами і виведення залишків на кінець місяця, а також визначення суми оборотів за кожним меморіальним ордером.
4	Формування книги «Журнал-головна»	Перенесення даних з меморіальних ордерів до «Журнал-головної» та регістрів аналітичного обліку. Виведення сальдо за всіма субрахунками в книзі «Журнал-головна». Складання бюджетної звітності.
5	Складання Звіту про фінансові результати (ф. № 2-дс)	
6	Складання Балансу (ф. № 1-дс)	
7	Складання Звіту про рух грошових коштів (ф. № 3-дс)	
8	Складання Звіту про власний капітал (ф. № 4-дс)	
	Складання Приміток до фінансової річної звітності (ф. № 5-дс)	
7	Заключний	Звіряння відповідності даних бюджетної і фінансової звітності.

Джерело: складено автором

Така поетапність формування звітності відповідає загальній методології бухгалтерського обліку в них, враховує специфіку визначення фінансового результату діяльності та сприяє формуванню обґрунтованої, достовірної та якісної інформації для потреб управління та контролю.

Висновки. Основним завданням фінансової звітності в державному секторі є відображення стану майна та результатів діяльності під час виконання кошторису. Іншими словами, фінансова звітність

бюджетних установ відображає результати розпорядження коштами та майном держави уповноваженими на це суб'єктами відносин у сфері господарювання. Запровадження системи модернізації обліку в державному секторі призвело до значних перетворень у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності бюджетних установ. Для забезпечення єдності в підходах, співставності показників і використання даних фінансової звітності для прийняття управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію діяльності та ефективного використання ресурсів, необхідний зважений підхід до змісту методичних рекомендацій та роз'яснень щодо особливостей її складання та подання. Це не лише спростить процес складання звітності, а й вирішить проблему співставності та достовірності відображення у ній інформації про активи та пасиви суб'єктів державного сектору відповідно до їх сутнісних характеристик.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/ laws/show/z0336-13

2. Карпенко Н. Г. Звітність бюджетних установ / Н. Г. Карпенко, Л. О. Дорогань-Писаренко, Я. С. Аранчій, Р. В. Ліпський. Полтава : РВВ ПДАА, 2013. 255 с.

3. Ларикова Т. Фінансова звітність за новими правилами [Електронний ресурс] / Т. Ларикова // Uteka. URL: https://uteka.ua/ua/ publication/Finansovaya-otchetnost-po-novym-pravilam

4. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі» від 28.02.2017 № 307. URL: http:// zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ z0384-17

5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» від 24.01.2012 № 44. URL: http:// zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0196–12

6. Сушко Н. Готуємося до складання річної звітності / Н. Сушко // Баланс-Бюджет. 2016. № 52(620). С. 6-8.

7. Хорунжак Н. М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства : моногр. / Н. М. Хорунжак. Тернопіль : ТНЕУ, 2013. 248 с.

Грищук Тетяна Володимирівна,
студентка групи ОМД-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Шевчук Олег Анатолійович,
д.е.н., професор кафедри аудиту
та економічного аналізу

ОСНОВНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація. *У статті досліджується проблема організації обліку фінансових результатів лісогосподарських підприємств. Побудовано модель формування організації обліку витрат, доходів і фінансових результатів лісогосподарського підприємства*

Ключові слова: *організація обліку, фінансові результати, доходи, витрати, прибуток, лісогосподарські підприємства.*

Постановка проблеми. Реалії сьогодення свідчать, що сучасний стан економіки країни можна охарактеризувати значними економічними перетвореннями. Розвиток ринкових відносин вимагає удосконалення загальної системи організації обліку суб'єкта господарювання загалом, а також одного з основних її елементів – організації обліку фінансових результатів.

Оскільки, ефективний розвиток лісового господарства має велике значення для економіки держави, то в останні роки посилилися дослідження проблем та перспектив його розвитку. Господарювання в державних лісах здійснюють підприємства лісового господарства, які забезпечують розширене відтворення та підвищення продуктивності лісів, посилення їхніх екологічних функцій, захист та охорону, а також лісовпорядкування та використання лісових ресурсів. Проте не врегульованими залишаються теоретичні та правові підходи щодо визначення та обліку фінансових результатів даних суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку фінансових результатів на підприємствах досліджені у працях відомих вітчизняних учених, зокрема В.В. Бабіч, О.М. Бандурка, О.О. Вороніна,

О.В. Овсійчук та інші. Водночас, необхідно відмітити, що в сучасних умовах господарювання недостатньо уваги приділяється дослідженням фінансового стану підприємств лісового господарства.

Метою статті є теоретичне обґрунтування положень та аспектів методики й організації обліку фінансових результатів діяльності вітчизняних лісогосподарських підприємств.

Виклад основного матеріалу. В умовах ринкової економіки України позитивний фінансовий результат діяльності підприємств виступає основною метою бізнесу. Однак, у різних країнах по-різному підходять до цього. В Японії управлінський персонал розробляє стратегію забезпечення прибутковості підприємства на тривалий період. Німецькі управлінці частіше формують свою стратегію на підставі фактичних витрат; швейцарці більшою мірою орієнтуються на кон'юнктуру ринку – допускають будь-які витрати, якщо вони окупляться в майбутньому тощо.

Державні лісогосподарські підприємства, їх потенціал та результати діяльності відіграють базисну роль у соціально-економічних процесах розвитку держави. Фінансовий результат роботи лісогосподарських підприємств, в традиційному визначенні є однією з основних категорій економіки і може виступати у двох формах – прибутку або збитку. Водночас, необхідно забезпечити виконання основних завдань покладених на державні підприємства лісового господарства. З одного боку - це забезпечення раціонального використання лісових ресурсів для задоволення потреб національної економіки в деревині та іншій лісовій продукції, а з іншого – збереження та охорона лісів.

Лісогосподарський комплекс є важливою складовою економіки України в цілому та її окремих регіонів зокрема. Нажаль в Україні, гостро постала проблема неконтрольованої вирубки лісів і експорту української деревини. За офіційними даними, лісомасиви займають близько 16% всієї території країни. Це майже 11 мільйонів гектар лісів 40% з них припадає на західну Україну, де вирубка досягла масштабів екологічного лиха [2].

Аналізуючи основні показники, згідно офіційних статистичних даних, використання та відтворення лісів України за 2008-2018 рр. можна сказати, що динаміка площі рубок лісу зменшується, а заготівля деревини зростає – це можна пояснити збільшенням контролю за рубками, їх наукове обґрунтування шляхом покращення лісосічних

робіт і збільшенням виходу деревини. Така ситуація пояснюється введенням електронного обліку деревини та сертифікації лісів. Щодо відтворення слід відмітити, що цей показник має тенденцію до зросту, але у зіставленні із рубками відтворення майже у 9 р. менший (рис. 1).

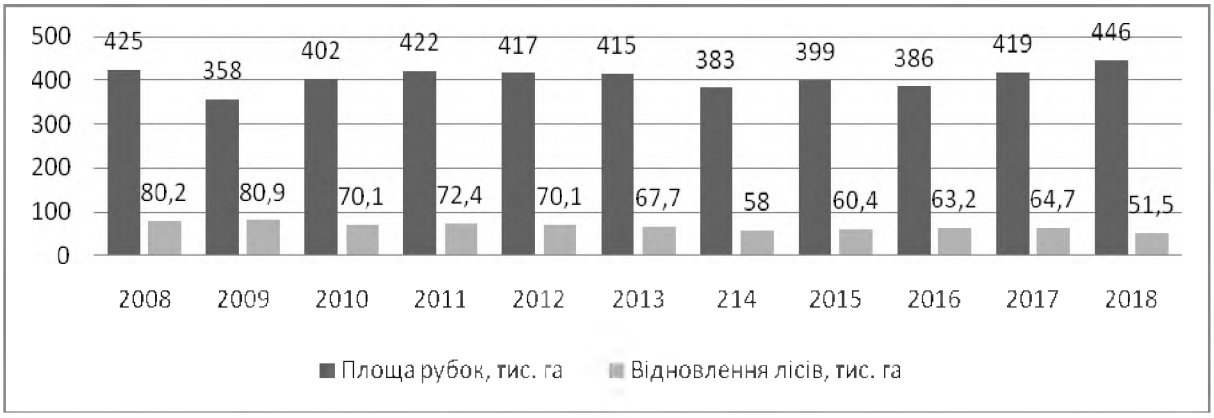


Рис. 1. Порівняння площі всіх видів рубок та заходів до лісовідтворення України

Джерело: розроблено автором за джерелом [1; 2]

В таких умовах діяльність лісогосподарських підприємств повинна забезпечувати ведення лісового господарства, охорону, захист, раціональне використання та відтворення лісів. Саме для цього необхідна така система бухгалтерського обліку та контролю, яка забезпечувала б динамічність функцій окремих елементів управління, зберігаючи стійкість структури загалом та фінансову стабільність результатів діяльності суб'єктів господарювання для забезпечення покладених на лісове господарство функцій [3].

Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, сформована з урахуванням специфіки господарювання лісогосподарських підприємств та їх організаційної структури. Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкове дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку і міжнародні стандарти фінансової звітності.

Динаміка фінансових показників лісогосподарської діяльності підприємств Держлісагенства 2015–2018 рр. наведено на рис. 2.

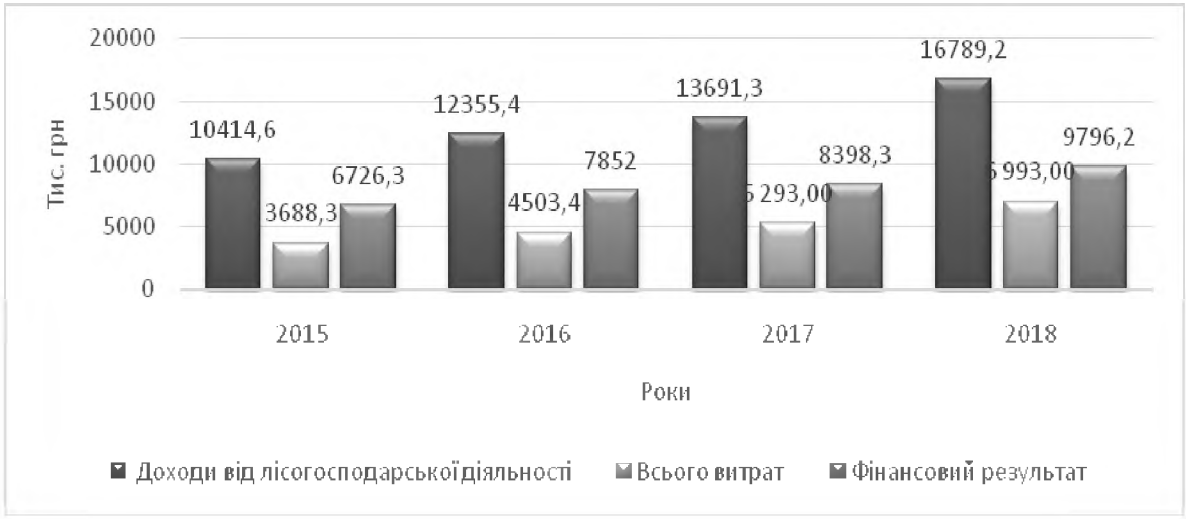


Рис. 2. Динаміка фінансових показників лісогосподарської діяльності підприємств Держлісагенства 2015–2018 рр.

Джерело: розроблено автором за джерелом [1; 2]

Аналізуючи динаміку показників лісогосподарської діяльності підприємств Держлісагенства 2015–2018 рр. можна відмітити зростання суми фінансових результатів господарської діяльності.

Кінцеві результати діяльності лісогосподарських підприємств мають вплив не лише на його економічне становище, а й на рівень суспільного виробництва та споживання загалом. Важливого значення набуває формування системи моніторингу результатів господарської діяльності на загальній моделі фінансового результату з урахуванням їх видів та чинників формування доходів і витрат лісогосподарських підприємств [4].

Моніторинг фінансових результатів лісогосподарських підприємств є дворівневою системою. На першому рівні реалізуються завдання вибору об'єкта моніторингу, формування системи оцінних показників і збирання даних, на другому – обробка даних та виявлення чинників зміни стану об'єкта. Ураховуючи зазначене вище, одним з основних питань моніторингу є вибір виду фінансових результатів та визначення даних, що формують відповідну інформаційну підсистему лісогосподарських підприємств. Модель організації обліку витрат, доходів і фінансових результатів лісогосподарських підприємств зображено на рис. 3.



Рис. 1. Модель організації обліку витрат, доходів і фінансових результатів лісогосподарського підприємства

Джерело: розроблено автором за джерелом [5]

Отже, розвиток організації обліку залежить від реальних потреб управління фінансовими результатами господарської діяльності лісогосподарських підприємств. У загальному механізмі облікового інформаційного забезпечення управління фінансовими результатами мають бути вирішені завдання: обґрунтування можливих методологічних підходів, передбачених для всіх рівнів управління з узгодженням потреб держави, галузей і підприємств державного сектору економіки; належне розкриття галузевого рівня регулювання облікового забезпечення управління фінансовими результатами діяльності лісогосподарських підприємств; організація контролю за ефективністю здійснення господарської діяльності лісогосподарських підприємств та оцінки їх фінансових результатів.

Висновки. В процесі проведеного дослідження, можна зробити висновок, що в сучасних умовах господарювання, з метою прийняття ефективних управлінських рішень управлінцями лісогосподарських підприємств особливої актуальності набуває порядок формування інформації про фінансові результати господарської діяльності. Використання запропонованого системного підходу до моніторингу фінансових результатів дасть змогу оцінити їх сучасний стан і визначити тенденції розвитку на майбутнє для забезпечення прийняття виважених рішень з підвищення ефективності з урахуванням зміни факторів внутрішнього і зовнішнього середовища функціонування підприємств. Формування якісного інформаційного забезпечення моніторингу фінансових результатів засновано на встановленні їх взаємозв'язків з іншими показниками зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування підприємства, визначенні змісту, структури та наявних джерел інформації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Державна служба статистики України: офіційний сайт. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/

2. Державне агентство лісових ресурсів України: офіціфний сайт. URL: http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article? art_ id=84042&cat_id=81308

3. Войнаренко М.П., Лопатовський В.Г. Сутність та значення звіту про фінансові результати в умовах трансформації фінансової звітності. Вісник Хмельницького національного університету. 2015. № 4. С. 30-35.

4. Козаченко Л.А., Абрамова Н. В. Організація обліку, аналізу та аудиту фінансових результатів. URL: http://www.rusnauka.com/ 7_NITSB_2014/Economics/7_161279.doc.htm.

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": наказ М-ва фінансів України від 07 лют. 2013 р. №73: URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/ z0336.

Калініченко Наталія Юріївна,
студентка групи ОМД-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Шевчук Олег Анатолійович,
д.е.н., професор, перший проректор з навчально-методичної та виховної роботи

АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ В УКРАЇНІ

Анотація. *Стаття присвячена аналізу стану нормативно-правового забезпечення публічних закупівель в Україні. Узагальнено нормативно-правове підґрунтя здійснення публічних закупівель в Україні, зроблено аналіз Закону України «Про публічні закупівлі» № 922-VII, що передбачає переведення усіх тендерів у електронну систему закупівель. Автором розглянуто і проаналізовано основні зміни, внесені до Закону № 922, позитивні наслідки та наявні ризики. Загалом від впровадження Закону № 922 спостерігається позитивний ефект у частині прозорості і відкритості на кожній стадії закупівель, зменшення корупційних ризиків за рахунок легкої контрольованості з боку громадськості і значний економічний ефект від проведення як тендерів, так і допорогових закупівель.*

Ключові слова: *публічні закупівлі, тендер, нормативно-правова база, прозорість.*

Постановка проблеми. Одним із основних векторів міжнародного співробітництва України є євроінтеграційний напрям. Євроінтеграція – це поступовий процес, що вимагає виконання від України певних умов, які пов'язані перш за все із адаптацією вітчизняного законодавства до європейських стандартів, зміною згідно з міжнародними нормами та правилами. Уваги заслуговує реформа державних закупівель, що набула ребрендінгу «публічні закупівлі». Основним завданням реформування сфери публічних закупівель є впровадження ефективної системи закупівель згідно принципів та підходів, що застосовуються європейським країнами, потужної нормативно-правої бази, яка має забезпечити ефективність і прозорість процедури закупівель.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання нормативно-правового забезпечення державних закупівель досліджували такі науковці, як О. Юдіцький, М. Письменна, О. Критенко, М. Бублій, О. Шатковський, К. Починок, Г. Файвеш, О. Підмогильний, Я. Петруненко, Л. Пісмаченко, І. Влялько. Проте постійні зміни у сфері державних закупівель і активні дії Уряду в напрямку інтеграції з Європейським Союзом спонукають до нового аналізу і оцінки нормативно-правового забезпечення системи публічних закупівель.

Метою статті є аналіз сучасного стану нормативно-правового забезпечення системи публічних закупівель України у контексті євроінтеграції і надання пропозицій щодо його подальшого удосконалення.

Виклад основного матеріалу. Законодавство у сфері публічних закупівель виступає фундаментальною основою, що визначає принципи, поняття і процедури під час закупівлі товарів, робіт і послуг для суспільних потреб.

Із часів взяття Україною курсу на євроінтеграцію до теперішнього часу реформування системи державних закупівель, а водночас і зміни нормативно-законодавчої бази, проходили під значним впливом євроінтеграційних процесів. Важливим нормативно-правовим документом, що визначив напрям і критерії розвитку не тільки системи публічних закупівель, а й усіх сфер соціального, економічного і політичного життя стала Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством із атомної енергії та їхніми державами-членами (далі – Угода про асоціацію).

Основні умови Угоди про асоціацію знайшли своє відображення у Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» [1], у якій закріплено за напрямком розвитку реалізації державних реформ реформу у сфері здійснення державних закупівель.

На виконання статті 152 Угоди про асоціацію розпорядженням Кабінету міністрів України від 24 лютого 2016 року № 175-р затверджено Стратегію реформування системи публічних закупівель («дорожню карту») [2] і план заходів. Дана стратегія передбачає п’ять основних напрямків реформування системи публічних закупівель:

1) гармонізація національного законодавства із правилами Європейського Союзу шляхом впровадження положень директив Європейського Союзу до національного законодавства;

2) розвиток інституційної структури, удосконалення та оптимізація функцій контролюючих органів;

3) розвиток електронних закупівель;

4) навчання і професіоналізація у сфері державних закупівель;

5) міжнародне співробітництво у сфері державних закупівель [2].

Сучасний стан нормативно-правового забезпечення публічних закупівель наведено на рис. 1.



Рис. 1. Нормативно-правове забезпечення публічних закупівель в Україні

Основні зміни, які відбулися із введенням Закону України «Про публічні закупівлі» № 922-VII [3], позитивні наслідки та ризики розглянуто в табл. 1.

Таблиця 1

Основні зміни, які відбулися із введенням ЗУ «Про публічні закупівлі»

Основні зміни	Позитивні наслідки	Ризики
Запроваджено систему електронних закупівель та електронну систему оскарження. Оприлюднення інформації замовниками про закупівлі передбачається самостійно через авторизовані електронні майданчики на веб-порталі Уповноваженого органу.	Повернення довіри бізнесу до влади. Прозорість та відкритість на кожному етапі проведення процедур закупівель. Заміна паперової системи. Вільний контроль громадськості.	У зв'язку з переходом на електронну систему закупівель існує ймовірність допущення технічних помилок, які в системі неможливо виправити. Відсутні функції прикріплення протоколу виправлення технічних помилок.
Замість п'яти процедур закупівель вводиться три процедури: відкриті торги (основна процедура), конкурентний діалог, переговорна процедура закупівлі.	Наближення до виконання вимог Угоди про асоціацію в частині адаптації українського законодавства у сфері публічних закупівель до законодавства ЄС.	Підвищення якості організації проведення тендерів.
Можливість використання електронної системи закупівель для допорогових закупівель.	Ефективне використання бюджетних коштів, прозорість та відкритість.	Відсутність жорстких вимог під час здійснення допорогових закупівель спонукає учасників демпінгувати в ціні за рахунок якості.
Замовники для організації здійснення процедур закупівель можуть або створювати тендерний комітет, або призначати уповноважену особу (осіб) на підставі укладеного з замовником трудового договору (контракту) або розпорядчого рішення.	Дає змогу оптимізувати робочий час спеціалістів замовника та ефективно розподілити функціональні обов'язки. У разі призначення уповноваженої особи замовники можуть покращити якість проведення процедур закупівель за рахунок призначення фахівців-закупівельників високого рівня.	Через особливості трудового законодавства в державній службі практично неможливо укласти трудовий договір.

Електронна гарантія та забезпечення тендерних пропозицій.	Захист замовника від недобросовісних учасників.	Для зарахування коштів, що надійшли за рахунок електронної гарантії та забезпечення тендерних пропозицій, необхідно відкрити спеціальні рахунки в органах Державної казначейської служби України.
Можливість створення централізованих закупівельних організацій.	Ефективне використання бюджетних коштів.	Особливості створення та діяльність централізованих закупівельних організацій відповідно до пункту 36 частини 1 Закону № 922- VIII встановлюється Кабінетом Міністрів України. Натепер така норма не встановлена

Загалом впровадження Законом № 922 змін у організаційний процес проведення тендерів має позитивний ефект у частині прозорості і відкритості на кожній стадії закупівель, зменшення корупційних ризиків за рахунок легкої контрольованості зі сторони громадськості і значний економічний ефект від проведення як тендерів, так і закупівель.

19 вересня 2019 року Верховна Рада України затвердила у другому читанні зміни до Закону України «Про публічні закупівлі», підтримавши Законопроект №1076, що визначає такі питання [4]:

1. Медичні закупівлі. Після прийняття у першому читанні було доопрацьовано й продовжено на 2 роки частину змін, яка відноситься до закупівель ліків у міжнародних організаціях.
2. Тендери не від 200, а від 50 тисяч гривень.
3. 24 години на виправлення. Знайдені замовником помилки у тендерній пропозиції можуть бути виправлені учасником протягом 24 годин.
4. Більш ефективне оскарження.
5. Штрафи для організаторів за невиконання умов.
6. ProZorro Market — вже офіційно.

Згідно із результатами опитування щодо зменшення корупції у електронній системі закупівель "ProZorro" більше 300 представників бізнесу, що брали участь у опитуванні, проголосували таким чином: суттєво (27%); частково (53%); щодо переваг самої системи: простота оформлення документів і забезпечення відкритості закупівель (80%), доступність та чіткість інформації про конкурс (68%), відкритість інформації про вибір переможця (57%). Також опитування показало зростання довіри бізнесу до влади (64% підприємців брали участь в закупівлях більше трьох разів) [5].

Висновки. Отже, для поступової адаптації законодавства у сфері публічних закупівель до законодавства Європейського Союзу з урахуванням розпорядження Кабінету міністрів України «Про Стратегію реформування публічних закупівель («дорожню карту»)» від 24 лютого 2016 року № 175-р сьогодні необхідно усунути протиріччя і розбіжності між нормативно-правовими актами центральних уповноважених органів, які здійснюють державне регулювання і контроль у цій сфері. Для успішної реалізації реформи у сфері публічних закупівель, для усунень протиріч і розбіжностей нормативно-правового й технічного характеру необхідно налагодити активний взаємозв'язок між Міністерством економічного розвитку і торгівлі України, замовниками, учасниками й електронними майданчиками як активними користувачами електронної системи закупівель. Перспективами подальших досліджень виступатимуть вивчення і аналіз європейського досвіду впровадження електронних закупівель і функціонування централізованих закупівельних організацій у Європейському Союзі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про затвердження плану пріоритетних дій Уряду на 2016 рік : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 травня 2016 року № 418-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2. rada. gov.ua/laws/show.

2. Про Стратегію реформування публічних закупівель («дорожню карту») : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 лютого 2016 року № 175-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws.

3. Про публічні закупівлі : Закон України від 25 грудня 2015 року № 922-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3. rada.gov.ua/.

4. Законопроект №1076 — прийнято у другому читанні! [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://smarttender.biz/novyny/zakonoproekt-1076/.

5. Модуль аналітики офіційного сайту "Prozorro", публічні закупівлі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://bi.prozorro.org.

Колодій Лідія Сергіївна,
студентка групи ОМД-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Рябчук Оксана Григорівна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

УДОСКОНАЛЕННЯ ІНСПЕКТУВАННЯ ВЛАСНИХ НАДХОДЖЕНЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Анотація: *у статті розглянуто способи фінансового контролю за власними надходженнями бюджетних установ, визначено основні порушення які виникли при утворенні та використанні власних надходжень бюджетних установ на прикладі Микулинецької селищної ради, запропоновано шляхи усунення порушень при використанні власних надходжень.*

Ключові слова: *власні надходження, спеціальний фонд, інспектування, контроль, методика, бюджетна установа.*

Актуальність методики дослідження. В умовах постійної реформації органів державного фінансового контролю виникає все більша необхідність удосконалення методів інспектування власних надходжень бюджетних установ. Як свідчить практика проведення інспектування, бюджетними установами допускається чимало порушень при утворенні та використанні власних надходжень. Тому необхідно визначити шляхи запобігання виникнення порушень при використанні та утворенні власних надходжень.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Досліджувана тема є актуальною серед дослідників: Байдіної О.В., Бенька І.Д., Крупка М.П., Максименка І.Я., та багато інших. Незважаючи, на значну цікавість до даного питання серед вчених, проблема удосконалення інспектування

власних надходжень бюджетних установ, враховуючи значні реформації законодавчої бази, досі вельми актуальна.

Мета дослідження: дослідити наявні методики інспектування власних надходжень бюджетних установ. Оцінити ефективність даних методик та виявити їх недоліки. Визначити найефективнішу методику для інспектування власних надходжень бюджетних установ.

Виклад основного матеріалу. У системі фінансування бюджетних установ України значне місце займає спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень зі спеціального фонду бюджету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення видатків спеціального призначення, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій. Існування спеціального фонду бюджету законодавчо встановлено Бюджетним Кодексом України, який визначає структуру спеціального фонду (рис.1.) [1].



Рис 1. Спеціальний фонд бюджетних установ
Джерело [1].

Як зазначає Байдіна О. В. систематичний контроль за виконанням кошторису спеціального фонду, формуванням видатків та цільовим використанням коштів бюджетних установ здійснюють їх працівники: бухгалтери, економісти та державні аудитори. Такий контроль починається вже на етапі складання кошторису і закінчується аналізом його виконання [2].

Фінансовий контроль, аудит та оцінка ефективності використання коштів на утримання бюджетних установ здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу. Фінансовий контроль за використанням коштів спеціального фонду державними установами здійснює система державних органів. Проте не визначено чіткий порядок взаємодії цих органів. А тому деякі завдання дублюються, а деякі залишаються без уваги [2].

Крупко М.П. також наголошує, що процес контролю у будь-якому випадку повинен розпочинатися з організації і планування майбутніх контрольних процедур. Надзвичайно важливе значення при цьому має розробка організаційної моделі контролю, що включає об'єкт та джерела контролю, методичні прийоми контролю, форми узагальнення результатів контролю [3].

Завданнями контролю доходів і витрат Микулинецької селищної ради є:

- визначення законності формування кошторису селищної ради;
- перевірка дотримання існуючого порядку виконання кошторису установою;
- встановлення повноти та правильності відображення в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати [3].

Крупко М.П. виділив два етапи, для перевірки правильності використання та утворення власних надходжень бюджетних установ[3].

Як зображує вчений, на першому етапі слід перевірити законність формування кошторису селищної ради – основного планового документу, що дає повноваження на отримання доходів і здійснення витрат [3].

Другим етапом контролю доходів і витрат Микулинецької селищної ради є перевірка дотримання порядку виконання затвердженого кошторису [3].

Без цих етапів подальше здійснення контролю за власними надходженнями Микулинецької селищної ради буде неможливе, оскільки кошторис є основним документом, де зазначаються усі планові надходження, а також зазначається план їх використання.

Таблиця 1

Основні джерела контролю доходів і витрат спеціального фонду Микулинецької селищної ради

Групи джерел	Джерела
Первині документи	розрахунково-платіжні відомості, табелі обліку робочого часу, накладні, акти наданих послуг, квитанції, рахунки-фактури, платіжні доручення, виписки з реєстраційного рахунку.
Реєстри	меморіальні ордери № 2, 3, 5, 6, 8, 9, 13; книга «Журнал-головна».
Звітність	Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (ф. № 2д, № 2м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д, № 4-2м), Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м).
Інші документи	кошториси, плани асигнувань, лімітні довідки про бюджетні асигнування, довідки змін до кошторису та плану асигнувань, штатний розпис, розпорядження: про преміювання, про прийом на роботу, про надання відпустки, договори про матеріальну відповідальність.

Джерело: [2].

Процес контролю має багато форм прояву. Байдіна О.В. наголошує, що найпоширенішою формою перевірки коштів спеціального фонду бюджетних установ є ревізія. Вона проводиться уповноваженими на це працівниками Державної аудиторської служби України не частіше одного разу на рік. Непланові ревізії проводяться за вимогою правоохоронних органів або органів державної влади. За підсумками ревізії складається акт. У разі виявлення порушень фінансового законодавства матеріали ревізії передаються до правоохоронних органів [2].

Проте, на думку дослідниці, ефективнішою, ніж ревізія, формою контролю є фінансовий аудит. Упровадження аудиту в державному фінансовому контролі бюджетних установ сприяє підвищенню відповідальності керівників, які як розпорядники бюджетних коштів, повинні разом із річною фінансовою звітністю подавати складений органом ДАС аудиторський звіт із висновком щодо достовірності фінансової звітності [2].

А от, Бенько І.Д. наголошує, що одним із напрямів розвитку державного фінансового контролю є впровадження системи внутрішнього

контролю та внутрішнього аудиту. Тому він вважає, що в діяльності органів місцевого самоврядування, з посиленням децентралізації влади, питанням організації внутрішнього контролю приділяється більше уваги. Адже відповідно до чинного законодавства розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників мають організувати внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечити їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [4].

Список типових порушень, які здійснюються при утворенні та використанні власних надходжень бюджетних установ:

порушення при плануванні та затверджені видатків і відповідно при виконанні кошторисів;

завищення асигнувань від фактичної потреби;

неправильне застосування КЕКВ;

видатки спеціального фонду за рахунок загального.

На думку Максименка І.Я. серед найбільш розповсюджених порушень утворення та використання власних надходжень бюджетних установ є порушення в частині внесення змін до кошторису доходів і витрат бюджетних установ [5].

Він наголошує, що відповідно до п. 49 Порядку № 228 зміни до спеціального фонду кошторису вносяться у разі, коли загальний обсяг фактичних надходжень до цього фонду разом з обсягом залишків бюджетних коштів на його рахунках на початок року буде перевищувати відповідні надходження, враховані в кошторисі на відповідний рік. При цьому в спеціальному фонді кошторису уточнений обсяг видатків бюджету або надання кредитів з бюджету повинен дорівнювати сумі уточненого обсягу доходів і залишків бюджетних коштів на початок року, тобто дуже часто кошти спеціального фонду покриваються за рахунок загального або навпаки [5].

Так, наприклад, згідно з Актом ревізії управління західного офісу Держаудитслужби в Тернопільській області №08-22/7 встановлено, що за період з 01.01.2018 по 30.06.2018 року на Микулинецькій селищній раді було покрито витрати спеціального фонду коштами загального фонду на загальну суму 69550,25 грн. Також було встановлено порушення про недоотримання селищним бюджетом доходів (орендної плати за комунальне майно) на загальну суму 2462,33 гривень.

На нашу думку, необхідно запровадити такі напрями удосконалення інспектування власних надходжень бюджетних установ:

- необхідно значну увагу приділяти перевірці кошторису бюджетних установ.

- при перевірці аналізувати ефективність використання та утворення власних надходжень бюджетних установ.
- здійснювати не лише ревізії, а й фінансовий аудит.

Висновки і пропозиції. Контроль у бюджетних установах є головним джерелом інформації для встановлення законності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів. Досягнення мети фінансового контролю можливе за умови належної організації та методики його проведення із врахуванням змін, котрі відбулися у сфері бухгалтерського обліку. Розроблена організаційна модель контролю доходів і витрат на прикладі конкретної бюджетної установи та сформована на її основі методика здійснення контрольних процедур є взірцем адаптації існуючої практики контролю до нововведень, закріплених національними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі. Її застосування є необхідною умовою для результативного проведення контролю досліджуваної установи, зокрема встановлення законності та ефективності використання коштів місцевого бюджету.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України № 2592-УІ від 07 жовтня 2010 року, із змінами внесеними згідно із Законом № 5063-17 від 18.08.2012р./ Верховна Рада України. - URL: http//www.kodeksy.org.ua.budg/1.htm

2. Байдіна О.В. Удосконалення методики контролю спеціального фонду бюджетної установи в умовах реформування // О.В. Байдіна / URL: http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/17389/1/%D0%91% D 0 %B0%D0%B9%D0%B4%D1%96%D0%BD%D0%B0%20%D0%9E..pdf

3. Крупко М.П. Державний фінансовий контроль доходів і витрат суб'єкта державного сектору на прикладі Сварицевицької сільської ради / Молодий вчений, 2017. №5 (45).

4. Бенько І.Д. // Особливості організації обліку і контролю в органах місцевого самоврядування // І.Д. Бенько, Н.В. Шагай / URL: http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/31062/1/49.PDF/

5. Максименко І.Я. // Особливості проведення державного фінансового контролю в частині складання і виконання кошторисів бюджетних установ / І.Я. Максименко, Ю.Л. Радченко / Економічні науки. 2017. № 19, С. 42 – 44.

Кравченко Аліса Юріївна,
студентка групи ОМД-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Рябчук Оксана Григорівна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

АНАЛІЗ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ ЯК ЗАСІБ КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

Анотація. *У даній статті розглянуто особливості діяльності бюджетної установи, здійснено аналіз кошторису, як основного документу діяльності бюджетної установи та важливого інструменту задля її функціонування, виокремлено основні етапи проведення аналізу кошторису на прикладі Територіального центру соціального обслуговування Добропільського району Донецької області, досліджено стан виконання кошторису та доведено важливість здійснення даного аналізу для ефективного та раціонального способу використання коштів бюджетної установи.*

Ключові слова: *аналіз, бюджетна установа, кошторис, використання коштів.*

Актуальність тематики дослідження. Діяльність бюджетних установ та організацій є неприбутковою та фінансується за рахунок коштів державного та місцевого бюджетів. Дані кошти виділяються для задоволення матеріальних, соціальних, культурних та інших потреб суспільства. У зв'язку з цим, питання діяльності бюджетних установ набуває особливого значення, тому що ефективне функціонування економіки країни неможливе без раціонального використання державних коштів. Враховуючи всю специфіку діяльності бюджетних установ і те, що бухгалтерський облік та аналіз виконання їх кошторису суттєво відрізняється від обліку та аналізу господарської діяльності підприємств, дане питання потребує особливого вивчення та детального аналізу, тому є досить актуальним.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Досліджувана тема є актуальною серед дослідників. Особливу увагу даному питанню приділяли такі науковці як : Атамас П.Й., Богданюк О.В., Матросова В.О, Микитюк І.С., Сушко Н.І., Ярошинський В.М. та інші. Незважаючи на значний інтерес серед вчених – економістів, оцінка та аналіз ефективного

використання бюджетних коштів залишається актуальною проблемою на даний час.

Для того, щоб з'ясувати, чи ефективно та раціонально бюджетна установа використовує виділені кошти, необхідно здійснити аналіз виконання кошторису. Даний аналіз допоможе з'ясувати причини нестачі, або ж перевитрату бюджетних коштів, а отже, і ефективне управління бюджетною установою чи організацією.

Мета дослідження. Метою статті є дослідження методики аналізу кошторису бюджетної установи як важливої складової перевірки ефективного використання бюджетних коштів. Даний аналіз є необхідним для виявлення та припинення можливих ризиків фінансових порушень зі сторони бюджетної установи.

Виклад основного матеріалу. Основним законодавчим документом, який регулює відносини, що виникають в процесі складання, розгляду, затвердження, виконання та контролю за дотриманням та цільовим використанням бюджетних коштів є Бюджетний Кодекс України [1]. Кошторис – це основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень [1].

В економічній літературі роль основної форми бюджетного фінансування відводиться кошторисному, оскільки саме за його допомогою здійснюється переважна більшість видатків бюджетів, забезпечується функціонування виробничої та соціальної інфраструктури, оборони й управління [3]. Кошторис складається з двох частин (рис. 1).

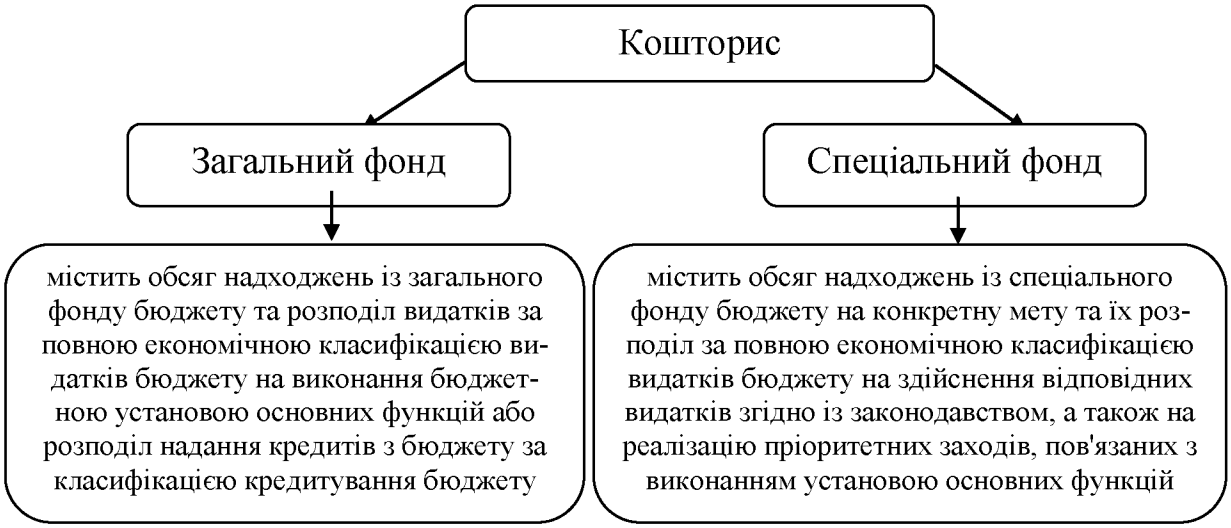


Рис.1. Складові кошторису

Джерело : складено автором за матеріалами [1]

Як загальний, так і спеціальний фонд складаються із дохідної та витратної частини. Установи мають право брати бюджетні зобов'язання витрачати бюджетні кошти на цілі та в межах, установлених затвердженими кошторисами, планами асигнувань загального фонду бюджету, планами надання кредитів із загального фонду бюджету, планами спеціального фонду [4].

Враховуючи специфіку бюджетних організацій та установ, аналіз виконання кошторису, за словами Микитюк І.С., має охоплювати: виконання показників надходжень доходів за окремими джерелами; виконання плану видатків за напрямами фінансування; касове виконання бюджету та стадії його виконання [5]. Атамас П.Й. наголошує, що під поняттям «фінансування» розуміють забезпечення бюджетних установ грошовими коштами для здійснення їхньої статутної діяльності [2].

Аналіз виконання кошторису слід виконувати поетапно. Богданюк О.В. виділяє такі три етапи :

1) підготовчий етап : проводиться відбір мети, об'єктів, інформаційного забезпечення аналізу, підбираються необхідні методи та методика, визначається система показників. Об'єктами виконання кошторису є доходи та видатки бюджетної установи;

2) основний етап : включає процес вивчення та оцінку показників виконання кошторису доходів та видатків у розрізі фондів фінансування;

3) заключний етап : розробляються конкретні пропозиції для усунення виявлених недоліків, поліпшення роботи організації та використання виявлених резервів [4].

За результатами проведеного аналізу розробляються управлінські рішення, щодо подальшої діяльності та покращення роботи бюджетної установи.

Територіальний центр утворюється для здійснення соціального обслуговування та надання соціальних послуг громадянам, які перебувають у складних життєвих обставинах і потребують сторонньої допомоги за місцем проживання. На прикладі Територіального центру соціального обслуговування надання соціальних коштів Добропільського району Донецької області проведемо горизонтальний та вертикальний аналіз виконання кошторису загального фонду, результати зобразимо у табл. 1.

Отже, із таблиці 1 видно, що загалом у 2018 році надійшло коштів по видатках на 0,65 грн. менше ніж затверджено. Так як основну частину видатків, а саме 100 % становлять саме поточні видатки, то

відповідно спостерігаємо, те що поточних видатків надійшло на 0,65 грн. менше ніж затверджено. У поточних видатках найбільшу питому вагу займають оплата праці та нарахування на заробітну плату. Така ситуація є типовою для бюджетних установ. Значна питома вага перерахованих вище витрат пояснюється тим, що всі вони відносяться до категорії захищених статей бюджету і покриваються в повному обсязі.

Таблиця 1

Аналіз виконання кошторису загального фонду Територіального центру соціального обслуговування надання соціальних коштів Добропільського району Донецької області

Показник	КЕКВ	Затверджено кошторисом (план)		Надійшло коштів (факт)		Відхилення (факт / план)	
		Сума, тис.грн	Питома вага, %	Сума, тис. грн	Питома вага, %	(+,-)	%
Усього	-	3012413,00	100,00	3012412,35	100,00	-0,65	99,99
Поточні видатки	2000	3012413,00	100,00	3012412,35	100,00	-0,65	99,99
Оплата праці та нарахування на заробітну плату	2100	2774413,00	92,10	2774413,00	92,10	0,00	0
Оплата праці	2110	2269617,00	75,34	2269617,00	75,34	0,00	0
Заробітна плата	2111	2269617,00	75,34	2269617,00	75,34	0,00	0
Нарахування на оплату праці	2120	504796,00	16,76	504796,00	16,76	0,00	0
Використання товарів і послуг	2200	238000,00	7,90	237999,35	7,90	-0,65	99,99
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	79567,00	2,64	79567,00	2,64	0,00	0
Видатки на відрядження	2250	17040,00	0,57	17040,00	0,57	0,00	0
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270	100788,00	3,35	100787,35	3,35	-0,65	99,99
Оплата теплопотачання	2271	55994,00	1,86	55993,55	1,86	-0,45	99,99
Оплата електроенергії	2273	44794,00	1,49	44793,00	1,49	-1,00	99,99

Джерело : складено автором

Використання товарів та послуг займають найнижчу питому вагу у складі поточних видатків. При аналізі даного показника, бачимо, що надійшло коштів на 0,65 грн. менше ніж затверджено кошторисом. Із проведеного аналізу, ми бачимо, що бюджетною установою кошти, що затверджені кошторисом та ті що надійшли по факту використовуються в повному обсязі та лише на визначені потреби. Кошторис видатків загального фонду ТЦСО за всіма показниками було виконано майже в повному обсязі (на 99–100 %).

Висновки. Проведене дослідження дає підстави зробити висновок, що аналіз виконання кошторису є одним із найдієвіших способів контролю за ефективним та раціональним використанням бюджетних коштів, важливим етапом прийняття управлінського рішення, щодо подальшого розвитку бюджетної установи. Перехід до ринкової економіки зумовлює потребу бюджетних установ змінити традиційне бачення здійснення нею господарської діяльності. Як і всі інші організації найрізноманітніших форм власності, бюджетна установа має прагнути до активізації структури капіталу, побудови ефективного механізму управління бюджетною організацією, а також у перспективі – використання бюджетною організацією ринкових механізмів залучення фінансових коштів. Важливу роль у реалізації цих завдань відводиться саме аналізу кошторису бюджетної установи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2246-VIII-ВР. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17.

2. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах. Київ : Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.

3. Матросова В.О., Хижняк О.В. Проблеми фінансування бюджетних організацій на основі кошторису. Науковий вісник Харківського державного університету. 2013. № 2. – С. 92-95.

4. Богданюк О.В. Аналіз виконання кошторису як спосіб ефективного контролю використання коштів бюджетної установи. Проблеми матеріальної культури. Економічні науки. 2017. С. 14-16

5. Микитюк І.С. Застосування методів економічного аналізу в управлінні бюджетними коштами. Вісник КНТЕУ. 2010. № 6. – С. 89-99.

Матусевич Євгеній Вікторович,
студент групи ОМД-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Громова Тетяна Миколаївна,
к.е.н., доцент кафедри
економічної теорії

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Анотація. *У статті охарактеризовано ключові елементи внутрішнього фінансового контролю, оцінено загальний стан внутрішнього фінансового контролю в Україні із врахуванням передового європейського досвіду та надано пропозиції з його подальшого удосконалення.*

Ключові слова*: внутрішній фінансовий контроль, внутрішній аудит, внутрішній контроль, суб'єкт державного сектору.*

Постановка проблеми. Ефективність використання державних фінансів, що має вирішальне значення для соціально-економічного розвитку України, а також досягнення цілей, передбачених планом дій Україна - ЄС, можливе шляхом системного вдосконалення діяльності суб'єктів господарювання державного сектору та підвищення рівня культури державного управління.

Через відсутність ефективної системи внутрішнього контролю та незабезпечення належного здійснення діяльності з внутрішнього аудиту, сучасний стан фінансово-бюджетної дисципліни в державному секторі є вкрай низьким. Це підтверджують результати діяльності зовнішніх контролюючих органів, у першу чергу Держаудитслужби України, які є індикатором незадовільного стану внутрішнього контролю та недієвості внутрішнього аудиту (майже на кожному з перевірених Держаудитслужбою України у 2018 році об'єктах виявлені суттєві порушення, що призвели до значних втрат матеріальних і фінансових ресурсів).

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Проблеми запровадження внутрішнього фінансового контролю в Україні на зразок європейської моделі мають досить високий рівень обговорення. Розробкою та вдосконаленням цих питань займались такі відомі науковці, як

Ф. Бутинець, М. Білуха, Н. Виговська, С. Голов, Л. Гуцаленко, В. Завгородній, А. Загородній, М. Корінько, Е. Кондукова, М. Коцупатрий, У. Марчук, Т. Микитенко, Т. Міщенко, І. Стефанюк, Б. Усач та інші.

Разом з тим, дослідження наукової, навчальної літератури та практика запровадження внутрішнього аудиту в Україні свідчать про те, що деякі з теоретичних положень відносно трактування понять «внутрішній аудит» та «внутрішній контроль» є дискусійними, а ряд важливих аспектів щодо їх здійснення потребують удосконалення. Це підтверджує актуальність теми дослідження.

Метою статті є дослідження складових елементів внутрішнього фінансового контролю, його стану та перспектив розвитку в Україні.

Виклад основного матеріалу. «Міністерство фінансів відповідно до ст. 26 Бюджетного кодексу України та Положення про Міністерство фінансів України здійснює забезпечення формування і реалізацію державної політики в сфері державного внутрішнього фінансового контролю, визначає організаційно-методологічні засади і дає оцінку функціонування системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Складовими державного внутрішнього фінансового контролю, відповідно до європейської моделі, є внутрішній контроль та внутрішній аудит. На сьогодні законодавче визначення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту викладене в Бюджетному кодексі України» [1].

«Внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ» [1].

«Внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю» [1].

Внутрішній фінансовий контроль включає внутрішній контроль і внутрішній аудит. Стосовно них окреслено: мету, завдання, суб’єкти, об’єкти, елементи, процедури контролю та офіційні регламенти (рис. 1).

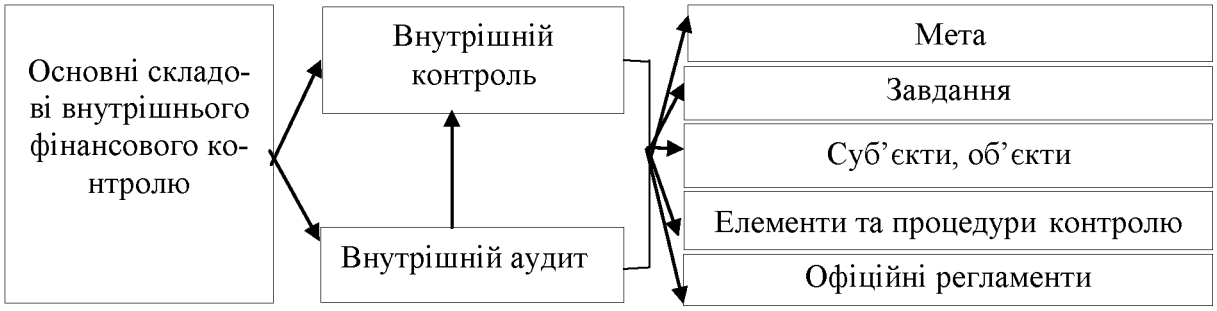


Рис. 1. Основні складові внутрішнього фінансового контролю
Джерело: розроблено автором.

Проте, незважаючи на суттєві відмінності, внутрішній аудит та контроль являють собою взаємозалежні та взаємообумовлені компоненти єдиної системи контролю, оскільки від ефективності здійснення внутрішнього контролю в установі залежить рівень показників, які надасть служба внутрішнього аудиту: якщо в установі внутрішній контроль є дієвим, то при здійсненні внутрішнього аудиту кількість недоліків у фінансово-господарській діяльності буде незначною.

«Зовнішній контроль, зокрема інспектування, орієнтоване не на оцінку результатів, досягнутих в управлінні державними ресурсами, а на виявлення фактів порушень законодавства з фінансових питань. У свою чергу, внутрішній аудит покликаний досліджувати всі аспекти діяльності установи і заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю, включаючи всі засоби попереднього та поточного контролю, які сприяють оперативному реагуванню на виникнення або загрозу виникнення фактів незаконного, неефективного та нерезультативного використання державних ресурсів, удосконаленню системи управління та прозорості прийняття управлінських рішень при виконанні покладених на орган завдань» [7, с. 253].

Характеристики внутрішнього контролю (ВК) та внутрішнього аудиту (ВА) представлено в табл. 1.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту

Структурні елементи	Внутрішній контроль (ВК)	Внутрішній аудит (ВА)
Мета	Забезпечення дотримання законності, достовірності та прозорості здійснення фінансово-господарської діяльності	Оцінка якості інформації, що формується управлінською системою установи; облікової політики та звітності установи, функціонування ВК шляхом здійснення аудиту ефективності, аудиту відповідності та аудиту фінансової звітності
Завдання	Попередження порушень (попередній контроль), усунення допущених недоліків на стадії здійснення господарських операцій (поточний контроль) встановлення законності, економічної доцільності вже здійснених господарських операцій, реалізованих управлінських рішень (наступний контроль)	Оцінка організаційної діяльності установи; економічної та облікової політики з використанням аналітичного тестування; забезпечення користувачів інформацією про реальний фінансовий стан установи, достовірності обліку і звітності; визначення перспектив розвитку установи, стратегічне планування
Принципи	Безперервності, об'єктивності, делегування повноважень, відповідальності, превентивності, розмежування внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю, відкритості	Законності, економічності, ефективності, прозорості, гласності
Суб'єкти	Керівники структурних підрозділів установи	Служба внутрішнього аудиту та внутрішні аудитори
Об'єкти	Повний комплекс або окремі процеси фінансово-господарської діяльності органу державного сектору щодо використання державних ресурсів	«Діяльність державного органу, його територіальних органів, підприємств (у тому числі суб'єктів господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 %), установ та організацій, що належать до сфери його управління, в повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах), та заходи, що здійснюються керівниками таких органів, підприємств, установ та організацій дляизабезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю» [2].

Види звітності	Звіти структурних підрозділів	Аудиторські звіти, аудиторські висновки
Офіційні регламенти	–	«Декларація внутрішнього аудиту; внутрішні документи з питань здійснення внутрішнього аудиту; положення про підрозділ внутрішнього аудиту; посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього аудиту; програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту» [3].
Елементи (етапи)	«Внутрішнє середовище (середовище контролю); управління ризиками; заходи контролю; моніторинг; інформація та комунікація» [4].	Організаційна, методична, результативна та інспекційна стадії

Джерело: складено автором.

Механізм утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначено постановою КМУ «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту» № 1001[2], а інструктивне забезпечення цієї діяльності містять Стандарти внутрішнього аудиту № 1247 [3].

Недоліком державного внутрішнього контролю і зокрема внутрішнього аудиту є відсутність Закону України «Про державний внутрішній фінансовий контроль», в якому повинна визначатися понятійна база, мета, принципи тощо. Терміни, пов'язані з проведенням внутрішнього аудиту визначаються в різних діючих нормативно-правових актах з внутрішнього фінансового контролю. Тому розглянемо понятійну базу державного внутрішнього фінансового контролю згідно проекту закону «Про державний фінансовий контроль» та чинних нормативно-правових актів (табл. 2).

Таблиця 2

Сутність понять державного внутрішнього фінансового контролю в Україні

Сутність поняття	Законопроект «Про державний внутрішній фінансовий контроль»	Постанова КМУ № 1001,1062, Стандарти внутрішнього аудиту № 1247, методичні рекомендації № 995
1	2	3
Державний внутрішній фінансовий контроль	Здійснення внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту, провадження діяльності з їх гармонізації з метою забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, ефективності, економічності, результативності і прозорості.	Забезпечує належне (законне, результативне, економічне, ефективне та прозоре) управління державними фінансами та являє собою сукупність трьох складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації.
Внутрішній контроль	Це постійний процес. Комплекс заходів, що здійснюються для забезпечення дотримання законності та ефективності використання державних ресурсів, досягнення результатів відповідно до поставленої мети, завдань, планів та вимог до діяльності органу державного сектору.	«Внутрішній контроль (фінансове управління і контроль) слід розуміти не як окрему подію чи обставину, а як цілісний процес, який здійснюється керівництвом та працівниками установи. Основою внутрішнього контролю є відповідальність керівника за управління та розвиток установи в цілому (управлінська відповідальність та підзвітність), до основних завдань якого належить планування та організація діяльності, формування адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за здійсненням внутрішнього контролю та управління ризиками для досягнення впевненості в межах розумного в тому, що мета і цілі установи будуть досягнуті, а рішення, включаючи фінансові, виконуватимуться» [4].
Внутрішній аудит	Діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, попередження фактів незаконного й неефективного використання державних ресурсів, запобігання виникненню помилок та інших недоліків.	Діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості у досягненні органами державного сектору мети та функціонуванні системи управління, що максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства та допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій.

Продовження табл. 2

1	2	3
Внутрішній аудитор	Працівник підрозділу внутрішнього аудиту, що здійснює внутрішній аудит в органі державного сектору на основі таких принципів, як сумлінність, незалежність та об'єктивність, конфіденційність, професійна компетентність. Працівники підрозділу повинні мати економічну або юридичну вищу освіту за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра або спеціаліста, стаж роботи на державній службі за фахом не менш як три роки. На посаду керівника підрозділу призначається особа, яка має економічну або юридичну вищу освіту за ступенем магістра та стаж роботи на керівних посадах на державній службі за фахом не менш як п'ять років.	
Аудиторський комітет	«Для проведення фахових консультацій та розгляду питань, пов'язаних із провадженням діяльності з внутрішнього аудиту, підготовки рекомендацій щодо її удосконалення в державному органі може утворюватися аудиторський комітет як консультативно-дорадчий орган. До складу аудиторського комітету входять посадові особи державного органу та за згодою - незалежні експерти (представники інших державних органів, органів місцевого самоврядування, наукових і навчальних закладів, громадських організацій, їх об'єднань, міжнародних та іноземних організацій, інші особи). Незалежним експертом може бути особа, яка має вищу освіту не нижче ступеня магістра, стаж роботи у сфері аудиту, бухгалтерського обліку, інших галузях економіки, фінансів або права не менше десяти років та бездоганну ділову репутацію. До складу аудиторського комітету включаються не менше двох незалежних експертів, у тому числі один незалежний експерт у сфері аудиту або бухгалтерського обліку. Засідання аудиторського комітету проводиться не рідше двох разів на рік» [2].	
Суб'єкти	Підрозділи внутрішнього аудиту та працівники органу державного сектору	
Об'єкти	Повний комплекс або окремі процеси фінансово-господарської діяльності органу державного сектору щодо використання державних ресурсів.	«Питання планування діяльності установи, управління бюджетними коштами, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, забезпечення захисту активів від втрат, цільового і ефективного використання бюджетних коштів установи (за термінологією Європейського Союзу - фінансове управління і контроль)» [4].
Принципи	Законність, економічність, ефективність, прозорість, гласність.	Безперервності, об'єктивності, делегування повноважень, відповідальності, превентивності, розмежування внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю, відкритості, а також законність, економічність, ефективність, результативність та прозорість.

Джерело: складено автором.

Для належної організації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту необхідно вжити ряд заходів, зокрема: оновити та прийняти нові внутрішні документи з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту; створити робочі групи (комісії) з питань організації внутрішнього контролю та управління ризиками; визначити структурні підрозділи (посадових осіб), відповідальні за створення, побудову та координацію впровадження системи внутрішнього контролю; укомплектувати вакантні посади внутрішніх аудиторів; вжити додаткові заходи для забезпечення організаційної та функціональної незалежності структурних підрозділів внутрішнього аудиту; підписати декларації внутрішнього аудиту; вжити заходи щодо зміни пріоритетів при проведенні внутрішнього аудиту (від орієнтації на виявлення фінансових порушень до здійснення системного аналізу та оцінки ефективності, результативності та якості виконання завдань, функцій, бюджетних програм, надання адміністративних послуг, здійснення контрольно-наглядових функцій, ступеня виконання і досягнення цілей тощо); запровадити діяльність аудиторських комітетів у окремих органах; провести внутрішні навчання з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту тощо.

Висновки. За останні роки внутрішній фінансовий контроль все більше набуває ознак європейської моделі, стає більш уніфікованим. Водночас основними перешкодами на шляху реалізації функцій внутрішнього аудиту в органах державного сектору є відчутна недостатність кадрового потенціалу для забезпечення потреб органів державного сектору спеціалістами з внутрішнього аудиту, недосконалість нормативно-правової бази з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а саме головне – неусвідомлення керівниками органів державного сектору важливості внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту і, як наслідок, відсутність їх підтримки та сприяння у розвитку цієї діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI- ВР // База даних «Законодавство України». Верховна Рада України (зі змінами та доповненнями). URL: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17 (дата звернення 17.09.2019)

2. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту: постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 № 1001 (зі змінами). URL: http://uazakon.com (дата звернення 18.09.2019)

3. Стандарти внутрішнього аудиту: наказ Мінфіну України від 04 жовтня 2011 р. № 1247. URL: http://uazakon.com (дата звернення 18.09.2019)

4. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у відомчих бюджетних установах: наказ Мінфіну України від 14 вересня 2012 р. № 995. URL: http://uazakon.com (дата звернення 18.09.2019)

5. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/normativna-baza-dvfk (дата звернення 18.09.2019)

6. Виговська Н. В. *Організація внутрішнього контролю та методологія запровадження*: монографія / Н. В. Виговська. Київ : Поро, 2011. 176 с.

7. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства. Навчальний посібник за редакцією д.е.н., проф. Корінька М.Д., Київ: ДП Інформаційно-аналітичне агентство, 2013. 564 с.

8. Гуцаленко Л. В. *Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб.* / Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук. Київ : «Центр учбової літератури», 2014. 496 с.

Новікова Інна Олександрівна,
студентка групи ОМД-18-3
ННІ обліку, аналізу, аудиту
Науковий керівник:
Громова Т.М.,
к.е.н., доцент кафедри
економічної теорії

КОНЦЕПЦІЯ СТАНУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ В УКРАЇНІ В УМОВАХ СУЧАСНОГО РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ

Анотація. *У статті досліджується проблема стану заробітної плати та оплати праці в Україні, динаміка і темпи зростання мінімальної заробітної плати за останні п'ять років та прожиткового мінімуму в Україні. Розглянуто особливості впливу розміру заробітної плати на сталий розвиток країни. Визначені шляхи вирішення проблем із заробітною платою в нашій державі.*

Ключові слова: *середня, номінальна, реальна і мінімальна заробітна плата, оплата праці, прожитковий мінімум, нарахування заробітної плати.*

Постановка проблеми. Теоретичний розгляд питань стану заробітної плати в Україні має актуальне значення, адже оплата праці є досить важливою ланкою системи соціально-трудових відносин. Відсутність системного підходу щодо виплат працівникам впливає не тільки на систему бухгалтерського обліку та аналізу будь-якого підприємства чи державної установи, а також містить досить вагомий вплив негативних чинників соціально-економічного розвитку в Україні, ігнорування норм законодавства щодо оплати праці, низький її рівень, зменшення грошових винагород та інше.

Безумовно, дані чинники не сприяють зростанню продуктивності та ефективності праці в цілому, що може призвести до загальної втрати інтересу населення до праці саме в нашій країні. Не дарма, нині спостерігається інтенсивний відтік інтелектуальних та трудових ресурсів за кордон, задля пошуку більш високої заробітної плати та якіснішого рівня життя. Це показує, що обрана тема є досить актуальною, оскільки в умовах нормалізації стану заробітної плати в країні, посиленні контролю за дотриманням норм законодавства щодо виплат заробітної плати, автоматизації бухгалтерського обліку, та подолання низки негативних чинників – робота самих працівників стане якіснішою та продуктивнішою.

За даними Проекту Стратегії сталого розвитку України до 2030 року «цілі забезпечення сталого розвитку передбачають до 2030 року поступове наближення мінімального рівня заробітної плати та мінімальної пенсії не нижче фактичного прожиткового мінімуму, до 2020 року визначати мінімальну вартість години найманої праці для підприємств усіх форм власності. Пріоритетом політики сталого розвитку є забезпечення гідних умов життя та праці у власній країні» [1].

Тому, існує необхідність вивчення зарубіжного досвіду сучасного стану та динаміки змін минулих років мінімальної заробітної плати та формування пропозицій щодо удосконалення та вирішенні проблем оплати праці нашої країни в контексті загальних проблем економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Найбільш вагомі дослідження з питань сутності та особливостей заробітної плати провели багато вітчизняних та закордонних вчених, серед яких А.І. Радчук, Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Івахненко В.М., Малюга Н.М., А.О. Гордеюк, В.С. Василенко, О.С. Ветлужська, П.М. Матюшко, С.В. Цимбалюк, Т.В. Сизикова, Ю.М. Іванечко та ін. Не зважаючи на

численну кількість наукових праць, база дослідження даної проблеми, все ще залишається незавершеною, і потребує більш широкого дослідження, задля розкриття найважливіших питань щодо проблем оплати праці в умовах сучасної економіки. Усе це свідчить про актуальність обраної теми, адже питання розрахунків з оплати праці та визначення місця країни у європейському просторі щодо забезпечення добробуту громадян потребує подальшого дослідження.

Метою статті є висвітлення сучасних проблем стану заробітної плати в умовах сучасного розвитку економіки та напрямів вирішення, дослідження: правильності та обґрунтованості використання фонду оплати праці, аналізування залежності оплати праці від рівня законодавчо встановленої мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму, порівняння розміру мінімальної заробітної плати в Україні з іншими країнами та розробка напрямів подальшого удосконалення використання фонду оплати праці в сучасних кризових умовах. Для досягнення поставленої в дослідженні мети використано загальнонаукові та спеціальні методи і прийоми наукового дослідження: узагальнення; групування; аналізу, порівняння, систематизації.

Виклад основного матеріалу. За сучасних умов розвитку суспільства питання розрахунків із заробітною платою працівників підприємств та державних установ дедалі більше привертає увагу практиків. Вона має важливе значення і є одним із головних чинників забезпечення ефективності економіки, і основною складовою виплат працівникам. В умовах економічної трансформації державне регулювання оплати праці визначається фінансовими можливостями країни, в тому числі прямими і непрямими методами та відповідно нормативно-правових актів з оплати праці. Саме заробітна плата є і повинна бути головною складовою доходів населення, підґрунтям життєдіяльності працівників та їх сімей, а звідси й найбільш потужним стимулом підвищення продуктивності праці. У Законі України «Про оплату праці» зазначається, що заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [2].

Основною соціальною гарантією в оплаті праці, базовим інструментом її організації є мінімальна заробітна плата, оскільки на основі її розміру встановлюються тарифна ставка і мінімальний посадовий оклад. З 1 січня 2017 р. в Україні змінилося значення самого терміну «мінімальна зарплата». Зокрема державна гарантія для працівників

стосується не тільки розміру окладу, а й заробітної плати працівника за місяць в цілому. Таким чином, роботодавець зобов'язаний буде щомісяця виплачувати працівнику за повний відпрацьований місяць заробітну плату не нижче розміру, який може складатися з: окладу, премій, надбавок та інших постійних доплат (окрім доплати за роботу в несприятливих умовах праці та підвищеного ризику для здоров‘я за роботу в нічний та надурочний час, роз'їзний характер робіт, премії до святкових і ювілейних дат) [2].

На діаграмі (рис. 1) проілюстровано тенденцію зміни мінімальної заробітної плати в Україні з 2015-2019 роки. У 2017 р. спостерігається рекордне зростання мінімальної заробітної плати і вона становила 3 200 грн. А вже у 2019 році Державний бюджет встановив мінімальну зарплату в розмірі 4173 грн.

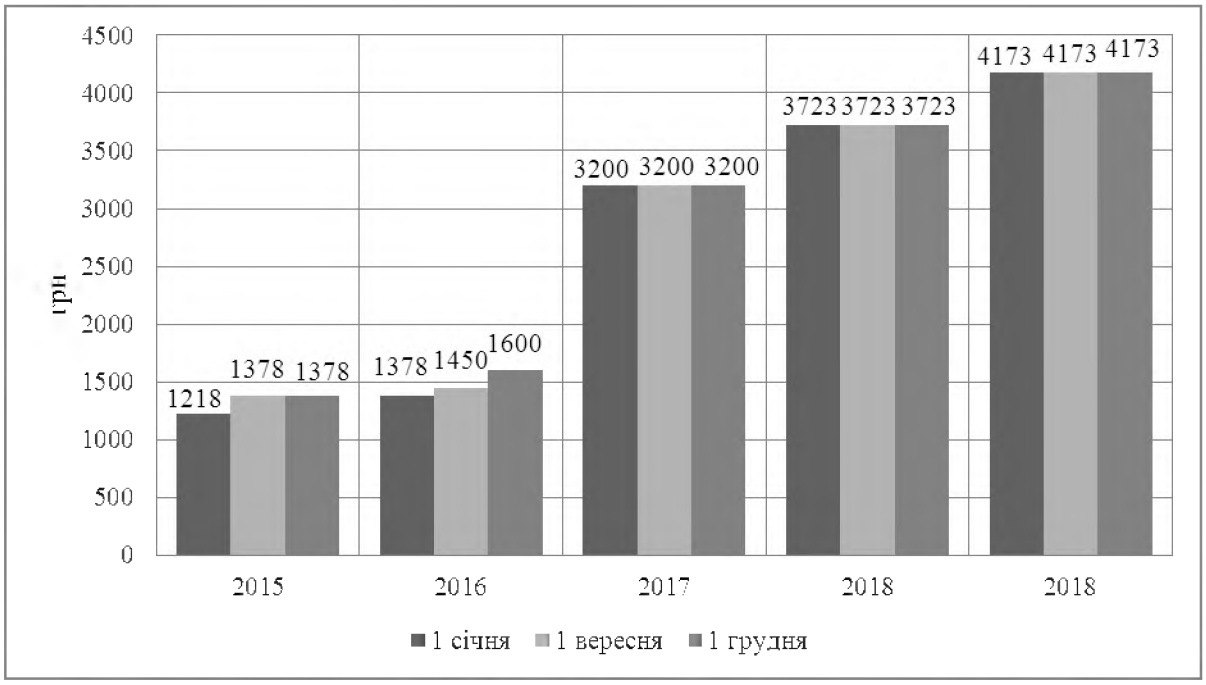
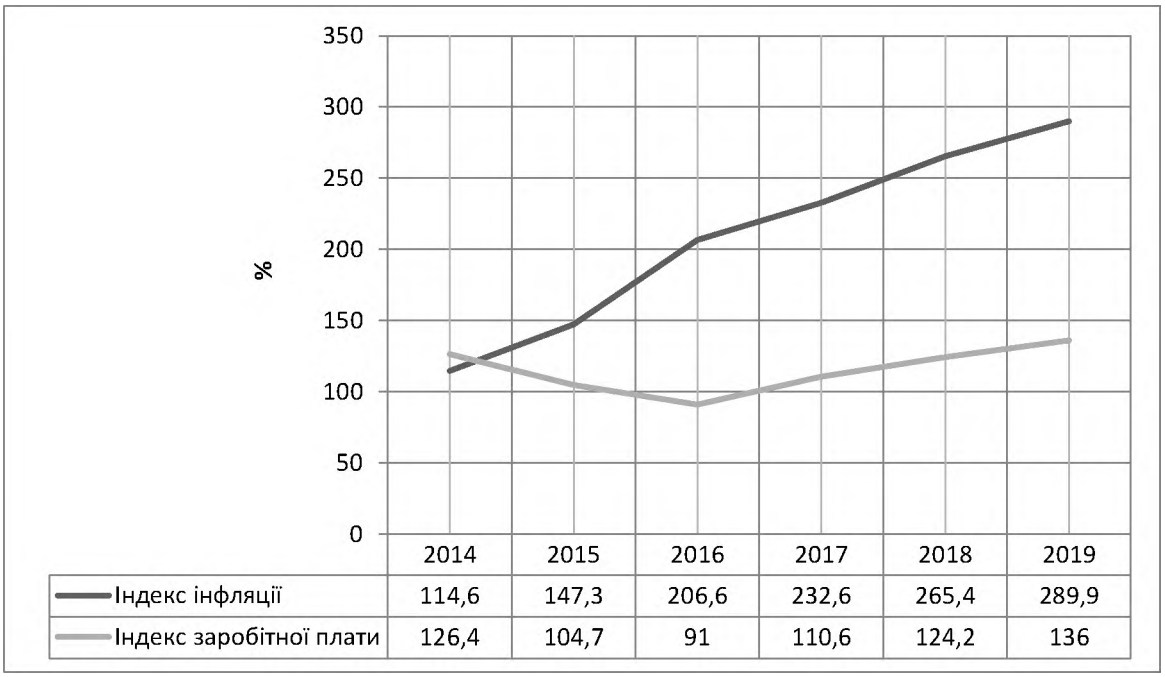


Рис. 1. Мінімальний розмір заробітної плати з 2015 по 2019 рік

Для порівняння розмір мінімальної заробітної плати в Польщі в 2015 р. становив 1750 злотих, у 2016 р. 1850 злотих, 2017 р. – 2000 злотих, з 2018р. 2100 злотих. Зарплата нетто, тобто та, яку працівник отримає на руки після вирахування обов‘язкових виплат (податок, медичне, соціальне, пенсійне страхування) складає близько 1530 злотих, а це приблизно 12133 грн. [4]. Для порівняння розглянемо розмір мінімальної заробітної плати європейських країн. Так він становив у 2017 році (в доларах): Чехія 550$; Болгарія 309,52$; Румунія 516,22$; Греція 811,96$; Іспанія 980,46$; Польща 586,50$; Німеччина 1778,8$;

Словаччина 575,93$; Словенія – 955,89$; Сербія – 225,51$; Угорщина 537$; Хорватія 524,52$; Чорногорія 229,18$;. Відповідно мінімальна заробітна плата в 2017 році у Великій Британії становила 1569 $; Франція 1757,82$; США 7,25$ на 1 годину, тоді як в Україні місячний показник становив 125,21$, в Росії 132,63$, Білорусії 309,52$ [3].

За останні роки також відбулися зміни рівня реальної заробітної плати в Україні. Реальна зарплата залежить від номінальної зарплати і цін на товари та послуги, тобто,від індексу інфляції. Глобальний графік з динамікою зміни індексів інфляції та реальної зарплати за останні п'ять років у відсотковому значенні наведено на рисунку 2, за даними Державної служби статистики України. Аналізуючи графік, спостерігається, що після 2014 року ці індекси рішуче розійшлися в різні боки, хоча в нормі індекс реальної зарплати повинен коливатися десь в межах, близьких до 100%, бажано з деяким перевищенням. Втім, у 2019 році ситуація нормалізується [5].



	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Індекс інфляції	114,6	147,3	206,6	232,6	265,4	289,9
Індекс заробітної плати	126,4	104,7	91	110,6	124,2	136

Рис. 2. Динаміка зміни індексів інфляції та реальної зарплати в Україні

Висновки. Дослідивши види та зміни розміру мінімальної заробітної плати в Україні, та порівнявши дані з іншими країнами світу, можна стверджувати, що рівень заробітної плати в Україні знаходиться на найнижчому рівні, в порівнянні з іншими країнами світу. Проте, в межах нашої країни, відсотковий рівень розміру заробітної плати,

кожного року збільшується. Оскільки рівень оплати праці є показником добробуту населення, тому для вдосконалення заробітної плати необхідно: подальше реформування оплати праці здійснювати за рахунок підвищення ціни робочої сили; збільшення тарифної частини у заробітній платі; підвищення частки мінімальної заробітної плати у середній заробітній платі, удосконалення механізму державно-договірного регулювання заробітної плати. Вивчення досвіду інших країн та адаптація його до умов функціонування нашої економіки сприятиме подальшим дослідженням впровадженню ефективного механізму формування фонду оплати праці, забезпечення своєчасної виплати заробітної плати та її відповідний рівень в умовах формування сталого розвитку в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. ПРОЕКТ Версія 3.4 станом на 29.12.2016 Стратегія сталого розвитку України на період до 2030 року

2. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 № 108/95–ВР. URL: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=108%2F95-%E2 %F0 (дата звернення 01.01.2017)

3. Середня зарплата в серпні 2019 року. URL: https://interbuh.com.ua/ua/documents/onenews/133416?utm_source=tm&utm_medium=tm

4. Стан мінімальної заробітної плати в Україні та в світі. URL: https://index.minfin.com.ua/ua/labour/salary/min

5. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/

Олійник Роман Володимирович,
студент групи ОМД-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Міщенко Тетяна Михайлівна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ІНСПЕКТУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Анотація. *З'ясовано сутність та мету інспектування розрахунків бюджетних установ. Досліджено особливості інспектування як форми контролю, виокремлено його види за часом проведення та джерелами інформації. Запропоновано схему структурної побудови системи інспектування розрахунків бюджетних установ.*

Ключові слова: *інспектування, бюджетна установа, розрахунки, попередній контроль, документальний контроль, фактичний контроль, суб'єкти інспектування, об'єкти інспектування.*

Актуальність тематики дослідження. Головними учасниками бюджетного процесу залишаються бюджетні установи, адже вони фінансуються за рахунок коштів державного та місцевого бюджетів, які надходять їм безповоротно, а їх головна функція це задоволення соціальних культурних та інших потреб суспільства, а не задля отримання прибутку. Для організації та методики інспектування розрахунків бюджетних установ необхідно дотримуватись фінансово-бюджетної дисципліни кожному учаснику бюджетного процесу, що дасть змогу забезпечити дієву та ефективну систему контролю.

У бюджетних установах бухгалтерський облік є системою контролю над наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів. Система виконує управлінську, інформаційну, контрольну функції та має певні особливості. В бюджетних установах більш детальному інспектуванню підлягають доходи та витрати. У загальній системі обліку бюджетних установ найскладнішим та найвідповідальнішим є облік видатків та доходів. З цією метою відбувається організація та методика інспектування розрахунків бюджетних установ.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Проблему інспектування розрахунків бюджетних установ вивчали В. Т. Александрова, А. Д. Бутко, Т. І. Єфименко, Л. В. Дікань, Л. Є. Клець, М. П. Чорний, О. І. Щербаков та інші науковці.

Метою написання статті є вирішення проблем пов'язаних з організацією та методикою інспектування розрахунків бюджетних установ.

Виклад основного матеріалу. Інспектування розрахунків полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу фінансово-господарської діяльності об'єкта інспектування. Дана процедура відбувається у формі ревізії, що дає змогу забезпечити виявлення фактів та порушень законодавства, а також встановлювати посадових осіб винних у їх допущенні [2, с. 127].

Особливості бюджетного інспектування характеризуються законодавством про бюджетний процес в Україні, інструкціями з бухгалтерського обліку в установах, що фінансуються державним і місцевими бюджетами, іншими нормативними документами Міністерства фінансів України та Державного казначейства України.

Бюджетні установи поділяються на три групи:

– ті, що виконують законодавчі функції, функції управління, охорони, інспектування – установи законодавчої та виконавчої влади; міністерства, відомства, управління, (апарат органів державного та господарського управління, громадських та інших організацій);

– фінансові органи, органи казначейства, ДФСУ, армія, органи поліції, судові органи, органи прокуратури та ін.;

– соціально-культурного комплексу – установи освіти всіх рівнів, установи культури, медичні та дитячі виховні заклади, бібліотеки, наукові організації та ін.; соціальні фонди та служби, а також інші бюджетні установи [1, с. 89].

Фінансування бюджетних установ за рахунок державних коштів спричиняє їх підконтрольність широкому колу органів інспектування, що взагалі утворює систему інспектування розрахунків в бюджетних установах [10, с. 25].

Інспектування – це сукупність елементів організації, функціонування та забезпечення дієвості контролю. Побудову системи інспектування в бюджетних установах можна зобразити наступним чином (Рис.1).



Рис. 1 Структурна побудова системи інспектування в бюджетних установах

Джерело [5, с. 64].

Потреба в інспектуванні розрахунків бюджетних установах, а саме його організація, у сучасних умовах, зумовлюється наступними обставинами:

– «використовуючи наукову теорію, вона виконує роль у забезпеченні практичних рекомендацій розпорядникам бюджетних коштів усіх рівнів;

– виявлення негативних явищ та диспропорції, інспектування дає можливість усунути їх і запобігає повторенню, та сприяє ефективній організації фінансово-господарських відносин і раціональному використанню бюджетних ресурсів;

– інспектування розрахунків у бюджетних установах дає змогу забезпечити їх ефективну та законну діяльність, запобігати неефективному чи нецільовому використанню бюджетних коштів;

– через систему управління інспектування впливає на успішне виконання намічених планів економічного і соціального розвитку окремої бюджетної установи, запобігає нераціональному використанню фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, зміцнює зв'язки бюджетних установ з іншими суб'єктами господарювання;

– інспектування у бюджетних установах встановлює систематичне спостереження за фінансовим станом установи, якістю послуг що надаються, ефективністю використання бюджетних ресурсів, та законність витрат бюджетних коштів;

– за результатами інспектування в бюджетних установах розробляють заходи, що сприяють більш ефективному використанню бюджетних ресурсів та витрачанню бюджетних коштів, дотриманню принципу соціальної справедливості в колективі бюджетної установи» [7, с. 52].

Отже, зміст інспектування розрахунків бюджетних установ за ринкової економіки полягає у систематичному спостереженні, перевірці та регулюванні діяльності бюджетної установи.

У ході підготовки до інспектування посадовими особами контролюючого органу складається план перевірки, в який зазначають найменування об'єкта, тема, період та питання, що підлягають інспектуванню розрахунків відповідно до компетенції контролюючого органу.

Організація інспектування розрахунків бюджетних установ має декілька видів контролю. Найбільш дієвим та ефективним видом контролю є попередній, його метою є недопущення правопорушень, коли всі інші види контролю мають на меті лише покарати осіб винних у скоєні даних правопорушень. На сьогодні в Україні попередній контроль не є достатньо розповсюдженим, та носять саме попередній характер [6, с. 24].

Поточний бюджетний контроль проводиться в ході виконання бюджету, кошторисів доходів і видатків протягом бюджетного року. Поточний бюджетний контроль проводиться на основі первинних документів оперативного і бюджетно-бухгалтерського обліку і звітності.

Наступний бюджетний контроль проводиться після закінчення бюджетного року (конкретного звітного періоду). Такий контроль базується на звітних бухгалтерських документах, при якому виявляють причини відхилень даних від планових, повноту і своєчасність надходження передбачених бюджетом коштів, цільове використання коштів та інше.

Для організації проведення інспектування розрахунків бюджетних установ створюють аудиторську групу.

Аудитори, що входять до складу цієї групи, володіють навичками аналізу, та написання звітів зі складних питань, що потребують

ретельного і обґрунтованого викладу. Керівник такої групи проводить інструктаж серед аудиторів щодо визначення ключових питань, методології інвестування розрахунків тощо [3, с. 39].

Інспектування розрахунків бюджетних установ може відбуватись шляхом:

– «документальної перевірки, що передбачає перевірку за установчими, фінансовими, бухгалтерськими документами, статистичною та фінансовою звітністю. Якщо перевірці підлягає бухгалтерський облік з використанням електронних засобів зберігання і обробки інформації на вимогу посадової особи контролюючого органу керівник об'єкта контролю повинен забезпечити оформлення відповідних документів на паперовому носії.

– фактичної перевірки, що передбачає інспектування грошових сум, цінних паперів, оборотних і необоротних активів, бланків суворої звітності, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації. Посадові особи контролюючого органу можуть вимагати від керівника об'єкту контроля державної установи проведення фактичної перевірки за участю матеріально відповідальних осіб та в присутності посадових осіб контролюючого органу» [4, с. 24].

Збір інформації в процесі інспектування може відбуватися як за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу так і за письмовим зверненням органів. Сама методика інспектування складається з таких основних етапів:

I. Підготовка до інспектування.

II. Проведення інспектування.

III. Реалізація результатів інспектування [9, с. 11].

Висновки. Отже, на сьогоднішньому етапі розвитку країни необхідність в інспектуванні спричинена низьким рівнем фінансової дисципліни бюджетної сфери та державного сектору економіки, недорозвиненістю внутрішнього контролю та відсутністю децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного сектору. Проте проведення інспектування через значний проміжок часу (інколи через 2 – 3 роки) після прийняття управлінського рішення та здійснення операцій з державними ресурсами ускладнює, а в більшості випадках – робить неможливим усунення фінансових порушень і їх наслідків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александрова В. Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі : Навч. посіб./ В. Т. Александрова, О. І. Ворона. - К. : АВТ, 2014. - 592 с.

2. Бутко А. Д. Внутрішній фінансовий контроль у системі фінансового контролю держави / А. Д. Бутко // Фінанси України. - 2013. - № 8. - С.127-136.

3. Германчук П. К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит : Навч. посіб./ П. К. Германчук, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан, В. Т. Александров та ін. – К. : НВП «АВТ», 2014. – 424 с.

4. Глущенко Н. Операційний аудит – окремі аспекти / Н. Глущенко // Фінансовий контроль. – 2012. - № 6. – С. 24-25.

5. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: монографія / Т. І. Єфименко, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан та ін. - К.: НДФІ, 2014. - 204 с

6. Дікань Л. В. Контроль і ревізія. Навч. посіб. / Л. В. Дікань– К.: Центр навч. літ., 2004.– 245 с.

7. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: Навч. посіб /.– 2-е вид., перероб. і доп./ Л. В. Дікань – К.: Знання, 2007.– 327 с.

8. Клець Л. Є. Державний фінансовий контроль бюджетних установ в Україні / Л. Є. Клець: [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://econindustry.org/arhiv/mag/2008

9. Чорний М. П. Організація планових податкових перевірок / М. П. Чорний // Фінанси України. – 2013. – № 2. – С. 11 – 14.

10. Щербаков О. І. Контроль в бюджетних установах: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / О. І. Щербаков, Ю. А. Ольховський – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2007.– 208 с.

Поляков Вадим Миколайович,
студент групи ОМД-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Рябчук Оксана Григорівна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ДП «ЖИТОМИРСТАНДАРТМЕТРОЛОГІЯ» НА ОСНОВІ ПРОВЕДЕНОГО ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

Анотація. *У статті розкрито важливі проблеми функціонування державних підприємств України взагалі та діяльність ДП «Житомирстандартметрологія» на основі проведеного аудиту. У результаті дослідження виявлені типові порушення фінансової дисципліни на підприємствах, на основі яких сформульовані загальні шляхи вирішення проблем результативності держпідприємств та шляхи вдосконалення проведення аудиту ДП.*

Ключові слова : *державні підприємства, бюджет, державний фінансовий аудит, ДП «Житомирстандартметрологія».*

Актуальність тематики дослідження. Сьогодні в Україні значну частину підприємств становлять саме державні установи, які відіграють важливу роль в економіці країни на міжнародному ринку. Вся ця величезна кількість державних підприємств – спадок Радянського Союзу, більшість з яких не працюють взагалі та потребують фінансування з бюджету. Зараз реформування державного сектору економіки – це необхідність. Наразі, треба вдосконалити процес управління держпідприємством та ефективність діяльності відповідно до міжнародних стандартів та вимог ЄС.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Діяльність державного сектору вивчали: О.І. Амоша, О.В. Дейнека, М.О. Кравченко, С.В. Свірко тощо. Шляхи модернізації бухгалтерського обліку – Т.В. Канєва, Т.А. Кладницька, Л.Т. Штимер, М.Р. Лучко, В.Ф. Максимов та ін. Проблеми впровадження державного фінансового аудиту досліджували: О.Ю. Пушкарьова, О.О. Репетько, О.Г. Рябчук, І.Б. Стефанюк, Є.М. Мних, Т.В. Письменна та ін.

Мета дослідження. Метою статті є аналіз діяльності державних підприємств України на прикладі ДП «Житомиртстандартметрологія» на основі проведеного державного фінансового аудиту.

Виклад основного матеріалу. Важливий структурний елемент української національної економічної системи – державний сектор економіки і державне підприємництво. Взагалі, державна частка в економіці – цілий комплекс різноманітних установ та організацій, власниками яких є центральні та місцеві органи державної впади, і завдяки яким вона виконує свої економічні та соціально-культурні функції.

До підприємств держсектора економіки України відносять такі, які належать державі, а також ті, в яких держава володіє більше 50% активів, або які дозволяють владі впливати на прийняття рішень стосовно своєї діяльність [3].

Взагалі, Україна знаходиться на 1 місці в світі, де держава володіє великою частиною підприємств – їх більше 3,5 тисяч. Найкращий вихід із цієї ситуації – оптимізація, тобто потрібно залишити лише цінні підприємства, а всі інші продати, вважають експерти [6].

Ще одна проблема: державні підприємства мають гіршу прибутковість, ніж приватні підприємства, особливо в агропромисловому секторі економіки. Згідно аналізу експертів Центру економічної стратегії, прибуток державних підприємств на 2,9 % менший за прибуток приватних. Але, отримання прибутку не головна мета функціонування таких підприємств. Низка державних підприємств працюють у стратегічному оборонному напрямі або виконують суспільну функцію [2].

Проаналізувавши сучасний стан господарської діяльності суб'єктів держсектору економіки, слід відмітити основні проблеми:

недосконалість організаційних та правових форм;

суперечливість нормативно-правової бази;

неузгодженість функцій управління між окремими органами;

неефективна система управління;

наявність корупції та рейдерства;

відсутність актуальної інформації.

Для вирішення цих проблем використовують: приватизацію, оренду, створення наглядової ради та ін.

Крім цього, з метою запобігання фінансовим порушенням суб'єктами держсектора, що дозволяє ефективно використовувати бюджетні кошти та правильно вести їх облік, на практиці застосовують державний фінансовий аудит. Порядок проведення його недосконалий та

потребує реформування і створення дієвої та сучасної системи, для чого необхідно:

розробити концепцію аудиту та інформаційну базу;

вдосконалити нормативно-правове забезпечення;

розробити і впровадити нові стандарти і методи;

розподілити функції і відповідальність органів в сфері контролю і аудиту;

покращити рівень підготовки та кваліфікації аудиторів;

розробити критерії, які допомогли б оцінити ефективність аудиту [7].

Державне підприємство «Житомирський науково-виробничий центр стандартизації, метрології та сертифікації» працює в галузі надання послуг з стандартизації, метрології, оцінки або підтвердження, відповідності або сертифікації робіт або продукції, систем якості, виконує державну функцію. Це стратегічне держпідприємство, яке сприяє забезпеченню розвитку економіки України, конкурентоспроможності українських товарів та послуг на міжнародному ринку, підвищенню якості продукції та наданих послуг громадянам країни, забезпечує інтереси держави та суспільства [1].

Згідно інформації, яка розміщена на офіційному сайті, підприємство має такі конкурентні переваги, як: наявність власної лабораторії, ведення архіву, висока компетентність спеціалістів, відсутність посередників – економія коштів і часу, досвід роботи більше 25-ти років, індивідуальний підхід, виважена та обґрунтована цінова політика, широкий спектр послуг, безкоштовні консультації та мінімальні терміни виконання замовлення [5].

Кожен рік на підприємстві проводиться інвентаризація грошових коштів, майна, документів та нематеріальних активів, яка оформлюється протоколом інвентаризаційної комісії. У 2015-2017 роках розбіжностей в інвентаризації не виявлено [1].

Середньооблікова чисельність працівників у 2015 році становила 113 осіб, а у 2016 – 2017 році зменшилась до 102 та 100 осіб відповідно. У 1 кв. 2018 року цей показник трохи збільшився та дорівнював кількості працівників у 2016 році – 102 особи. (рис. 1)

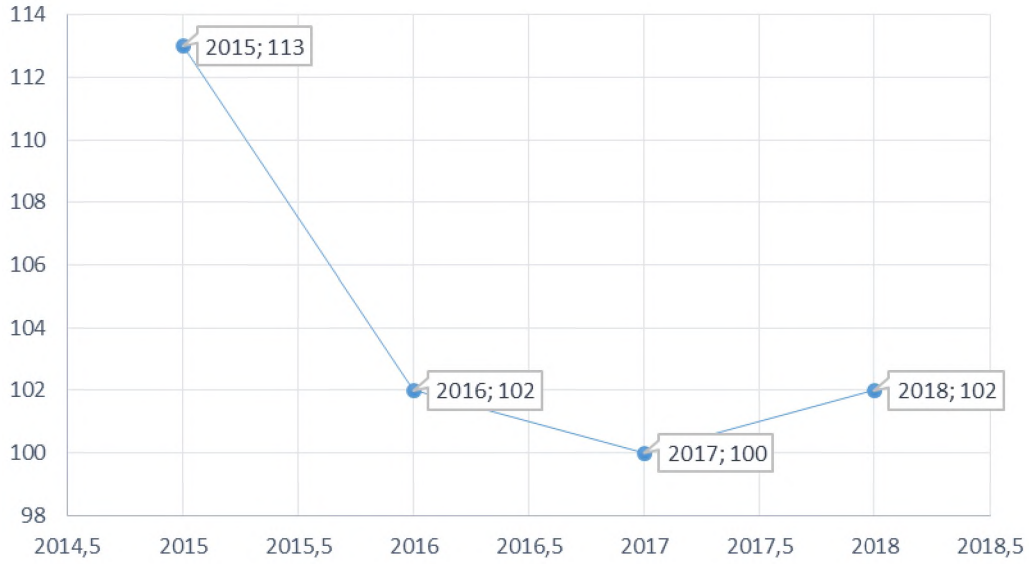


Рис 1. Середньооблікова чисельність працівників підприємства «Житомирстандартметрологія» у 2015-2018 роках

Джерело: [1].

Таблиця 1

Структура доходів, витрат та чистого прибутку за 2015-1 кв. 2018 роки

№	Показник	2015		2016		2017		1 кв. 2018	
		тис. грн	абсолютне зростання, +/-	тис. грн	абсолютне зростання, +/-	тис. грн	абсолютне зростання, +/-	тис. грн	абсолютне зростання, +/-
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	16912	1489	17274	362	20133	2859	5207,9	1180,9
2	Інші операційні доходи	988	166	659	-329	538	-121	43,1	-43,9
	Всього доходів	**17900**	**1655**	**17933**	**33**	**20671**	**2738**	**5251**	**1137**
3	Собівартість реалізованої продукції	12650	1232	12712	62	15114	2402	3822,9	700,9
4	Адміністративні витрати	3316	337	3163	-153	3675	512	993,1	284,1
5	Витрати на збут	25	16	12	-13	19	7	5,4	-5,6
6	інші операційні витрати	950	-62	1161	211	900	-261	1266,9	487,9
7	Витрати (доходи) з податку на прибуток	172	-39	159	-13	183	24	292	29,2
	Всього витрат	**17113**	**1484**	**17207**	**94**	**19891**	**2684**	**6380,3**	**1496,5**
8	Чистий прибуток (збиток)	787	171	726	-61	780	54	132	-81

Джерело: [1].

Основні показники діяльності підприємства закладено у фінансовому план підприємства на 2015-2018 роки, затвердженому Мінекономрозвитку, але пізніше необхідного терміну, чим порушено Порядок та ГКУ. Згідно табл. 1 доходи та витрати державного підприємства зростають пропорційно один одного. Так, у чистий прибуток у 2015 році становив 787 тис. грн, а вже у 2016 році він зменшився на 61 тис. грн і становив 726 тис. грн. У 2017 році чистий прибуток збільшився, порівняно з попереднім роком, на 54 тис. грн і становив 780 тис. грн.

За видами робіт та послуг найбільше доходів підприємство отримує від метрологічних послуг. Замовлення на них перевищує кількість замовлень на всі інші види вимірювальних та інших робіт. Основні замовники робіт підприємства: ТОВ «Компанія «Мелагрейн» - договори за період аудиту на загальну суму 972 тис. грн. та ТОВ «Ерант» - 454 тис. грн.

Найбільша частка у калькуляції витрат припадає на заробітну плату: у 2015 році – 36%, у 2016 – 37,6%, у 2017 - 43,5%. Крім зростання витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи, збільшились і адміністративні витрати підприємства: 26,2%, 27,9% та 23,5% відповідно. Що стосується зобов'язань підприємства, то присутня як кредиторська, так і дебіторська заборгованість.

Згідно розрахунків фінансових коефіцієнтів та відповідності їх нормі, виявлено:

діяльність підприємства прибуткова;

прибутковість його зростає;

має можливість для розширення діяльності;

зростає знос основних засобів, що в майбутньому призведе до збільшення витрат на їх ремонт та обслуговування;

негативний процес оновлення основних засобів;

ефективне використання ресурсів;

достатній рівень фінансової стійкості та незалежність від зовнішніх джерел;

є можливість погасити заборгованість наявними коштами [4].

Оцінка внутрішнього контролю ДП «Житомирстандартметрологія» - умовно позитивна. Незважаючи на прибутковість діяльності, ефективне керівництво та бухгалтерію, на держпідприємстві відсутній фахівець з моніторингу внутрішнього контролю, також виявлені порушення строків подання наказів на узгодження в Міністерство економічного розвитку, а програма 1С «Підприємство» не спеціалізована

програма для ведення бухобліку бюджетних установ. Ця оцінка означає, що система внутрішнього контролю об'єкту аудиту може виявитися недостатньою для попередження виникнення можливих порушень.

- під час аудиту виявлено порушення та проблеми в роботі підприємства:

неможливо використовувати оборотні активи підприємства, які знаходяться на рахунку ПАТ «Брокбізнесбанк» у сумі 2110,89 тис. грн, тому що банк визнаний банкротом та ліквідується. Проблематично буде отримати грошові кошти з рахунку;

- система визначення вартості надання метрологічних послуг не досконала.

Ціна обраховується один раз на рік відповідно до показника попереднього року до планового, економічно обґрунтованого. Але витрати можуть зростати впродовж року і ціна стає не актуальною. Це призвело до упущення резервів об'єктом аудиту на загальну суму 280,3 тис. грн;

- непродуктивні витрати, низький рівень ознайомлення та зацікавленості замовників з новим устаткуванням та неповне завантаження дорогого обладнання, особливо це стосується нового Імуноферментного аналізатора вартістю 194 тис. грн, який задіяний лише на 4,2%;

- у 2015-2017 роках державне підприємство вивело з обороту власні кошти на суму 409 тис. грн. шляхом безвідсоткового кредитування своїх співробітників. Звичайно, як соціально-психологічна складова та для підвищення корпоративної культури це має велике значення, але не тоді, коли частина грошових коштів знаходиться у банку, який не працює;

- неефективне використання нерухомого майна площею 217 кв.м., яке можна здати в оренду і отримати додатковий прибуток або законсервувати. Тому об'єкт аудиту має зайві та неефективні витрати на амортизацію 14,7 тис. грн.

Державний аудиторський звіт наприкінці містить рекомендації та пропозиції на рівні Міністерства та підприємства.

Таблиця 2

SWOT-аналіз ДП «Житомирстандартметрологія»

Сильні сторони	Можливості
прибутковість діяльності	розширення переліку робіт та послуг
репутація установи	збільшення кількості замовлень
високовартісне та якісне устаткування	поліпшення якості та швидкості обслуговування
висока кваліфікація співробітників	здача приміщень в оренду
розміщення web-сторінки у мережі Інтернет	підвищення прибутковості
незалежність від зовнішнього фінансування	
Слабкі сторони	Загрози
низький рівень отримання додаткового прибутку	відсутність внутрішнього контролю
використання в обліку не спеціалізованого програмного забезпечення	система створення вартості робіт і послуг
залежність від переліку робіт і послуг, затверджених нормативними актами	гроші в банку, що визнаний банкрутом
наявність дебіторської та кредиторської заборгованості	прийняття нових законів

Джерело: [розроблено автором].

Таким чином, державне підприємство «Житомирстандартметрологія» має свої сильні та слабкі сторони, представлені у табл. 2 у формі SWOT-аналізу. Основні можливості підприємства полягають у розширенні асортименту послуг та покращенні якості обслуговування клієнтів для створення нових конкурентних переваг.

Висновки. Діяльність ДП «Житомирстандартметрологія» згідно даних проведеної аудиторської перевірки у період 2015 - 1 кв. 2018 року – прибуткова. Це фінансово стійке, незалежне від зовнішніх джерел фінансування підприємство, яке має постійних замовників послуг та перспективи подальшого розвитку. Підприємство має проблеми, спільні з багатьма іншими державними установами: оновлення основних засобів знаходиться на недостатньому рівні, що може привести до збільшення витрат на ремонт та обслуговування їх в майбутньому; зміна законодавства негативно впливає на прибуток; система створення вартості недосконала та не відповідає сучасним умовам ринку. Отже, незважаючи на позитивні тенденції, діяльність підприємства вимагає удосконалення та впровадження системи контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудиторський звіт за результатами державного фінансового аудиту діяльності державного підприємства «Житомирський науково-виробничий центр стандартизації, метрології та сертифікації» за період з 01.01.2015 по 31.05.2018. – URL: http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=142851

2. Владімірова Н.П. Напрями реформування державного фінансового контролю задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання // Економічна наука, Інвестиції: практика та досвід. – 2016. - № 16. - С. 46–52.

3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15.

4. Наказ Міністерства фінансів України № 170 від 14.02.2006 «Про затвердження Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки» – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0332-06

5. Офіційний сайт підприємства державного підприємства «Житомирський науково-виробничий центр стандартизації, метрології та сертифікації» – URL: http://zhsm.com.ua.

6. Україна лідирує за кількістю підприємств державної форми власності // Інформаційне агенство "Конкурент" – URL: https://konkurent.in.ua/publication/14844/ukrayina-lidiruye-za-kilkistyu-pidpriyemstv-derzhavnoyi-formi-vlasnosti-/.

7. Шевчук О.Д., Мукоїд І.Л. Особливості проведення державного аудиту в Україні // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія «Економічні науки». – 2012. - №4 (70). – С. 230-234.

Притисюк Юрій Миколайович,
студент групи ОМД-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Скорик Марина Олегівна,
к.е.н., доцент, доцент кафедри економічної теорії

СУЧАСНІ ВІТЧИЗНЯНІ ПРОБЛЕМИ НАДАННЯ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПОСЛУГ

Постановка проблеми. У роботі досліджено сучасні основні проблемні питання, які стоять перед кожним громадянином України в процесі отримання адміністративних послуг, і запропоновано альтернативні шляхи вирішення цих проблем з метою вдосконалення організації надання адміністративних послуг для задоволення людських потреб. Сам факт надання адміністративних послуг в нашій державі вже свідчить про наявність великої кількості проблем у процесі отримання таких послуг громадянами. Дане наше твердження можна підтвердити даними з проведених досліджень. Фонд «Демократичні ініціативи ім. Ілька Кучеріва» провів опитування про оцінку якості надання адміністративних послуг , згідно якого: 33 % дали задовільну оцінку, добру – 12 % і 32 % – погану. Крім того, 11 % населення давали «хабарі» за надання адміністративних послуг, вважаючи, що «так простіше і легше вирішити їхні проблеми» [1]. Згідно отриманих результатів, можна стверджувати, що якість надання адміністративних послуг є досить низькою і населення є незадоволеним. Однак інтеграція України у європейський простір вимагає удосконалення та надання якісних адміністративних послугах.

Аналіз останніх досліджень і публікації. Організації надання адміністративних послуг присвячено багато наукових робіт вітчизняних вчених, таких як: Іванов Ю., Сеніна А.О., Соломко Ю., Степанов В.

Метою дослідження є виявлення основних проблем, з якими стикається населення в процесі отримання адміністративних послуг, та запропонувати шляхи вирішення цих проблемних питань з метою удосконалення організації надання адміністративних послуг.

Виклад основного матеріалу дослідження. Закон України «Про адміністративні послуги» дає офіціальне визначення адміністративної послуги як результату здійснення владних повноважень

суб'єктом надання адміністративних послуг за заявою фізичної або юридичної особи, спрямованого на набуття, зміну чи припинення прав та (або) обов'язків такої особи відповідно до закону [2].

Адміністративні послуги можна поділити за видами: обов'язкові адміністративні послуги - надання яких визначено на законодавчому рівні і які за своєю природою мають бути безкоштовними, оскільки за їхнє отримання громадяни вже заплатили своїми податками і зборами, та додаткові адміністративні послуги, які є необов'язковими для отримання і належать до сфери додаткових суспільно корисних адміністративних послуг держави. Як свідчить світовий досвід, вони можуть мати платний характер у розмірі їх собівартості, а кошти за них можуть бути спрямовані або до бюджету у формі державного збору, або на утримання органів, що їх надають [3, с.105].

Проведений нами аналіз публікацій демонструє такі основні проблемні питання у сфері надання адміністративних послуг населенню, як:

- з розвитком ринкової економіки, адміністративні послуги сьогодні сприймаються населенням як «бізнес послуги»;
- відсутня низка законодавчих та нормативно-правових актів, необхідних для повної реалізації положень Закону України «Про адміністративні послуги» [2] http://www.niss.gov.ua/articles/1373/ - _ftn8. Зокрема, не ухвалено закон про оплату адміністративних послуг, так званий адміністративний збір.
- основна частина послуг, що в Європі можна отримати за допомогою ІТ-технологій, для України досі є мрією. Сьогодні в Україні створено значну кількість електронних порталів надання адміністративних послуг, зокрема на загальнодержавному рівні функціонує «Кабінет електронних сервісів» і нещодавно запрацював «Он-лайн будинок юстиції», які забезпечують надання електронних адміністративних послуг Міністерства юстиції України [4, с.154];
- рідко де враховано потреби людей з обмеженими можливостями;
- неналежна якість надання адміністративних послуг у низці утворених центрів надання адміністративних послуг, а також наявність черг та недостатність консультувань з питань надання адміністративних послуг;
- у більшості ЦНАП (68 %) не надаються супутні послуги (банківські, ксерокопіювання, сканування тощо) [5];
- «подрібнення» адміністративних послуг, тобто штучний поділ однієї адміністративної послуги на декілька окремих «платних послуг».

Під час розгляду основних проблем у процесі надання адміністративних послуг необхідно звертати увагу на такі умови, як: облаштування місця очікування; інформованість громадян; підвищення відповідальності державних службовців за неякісне надання адміністративних послуг; підвищення морально-етичних якостей державних службовців; використання електронного документообігу.

На сьогоднішній день порядок визначення напряму адміністративних послуг здійснюється за трьома кроками (рис.1.1.).

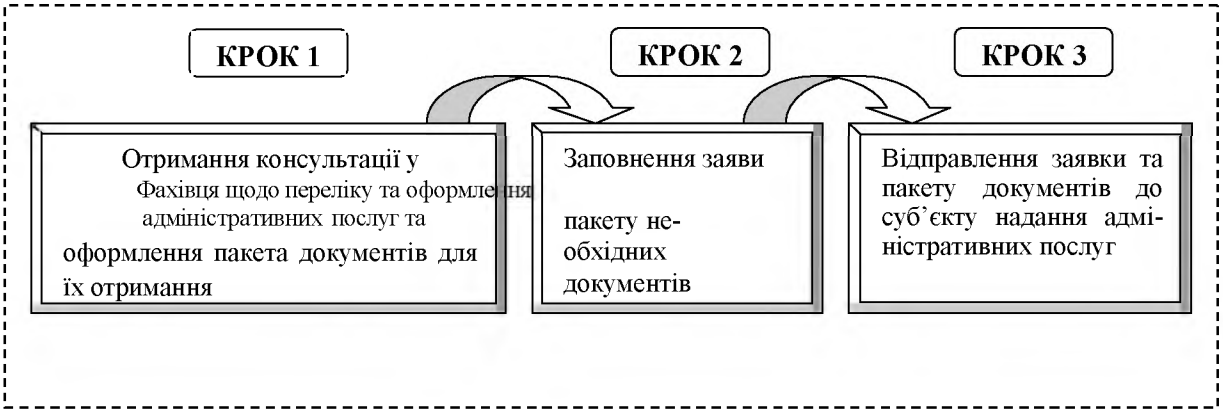


Рис 1.1. Порядок визначення різновидів адміністративних послуг

Джерело: власна розробка автора

«Зарегульованість» всього процесу свідчить про те, що в Україні надзвичайно складно набути, змінити чи припинити будь-які права та обов'язки [6, с.83].

Значно полегшити і пришвидшити дану ситуацію, на нашу думку, може створення надання адміністративних послуг у електронному форматі.

Для того, щоб забезпечити населення України високоякісними послугами в адміністративній частині є важливим встановлення стандартів якості цих адміністративних послуг, а також їх критеріїв результативності, своєчасності, доступності, зручності, відкритості, професійності. Стандарти якості надання послуг мають містити мінімальні вимоги щодо того, як надаються послуги, ураховувати критерії оцінювання послуги, необхідності переведення роботи всіх органів виконавчої влади на систему електронного урядування, спрощення надання послуг, відкриття реєстрів.

Висновки. Проблематика адміністративних послуг потребує подальшого опрацювання й законодавчого врегулювання на єдиних методологічних засадах. Описуючи зазначену проблему, можна стверджувати, що сьогодні для України актуальним є не просто визнання

європейських принципів надання адміністративних послуг, а й імплементація їх у практичну діяльність.

На нашу думку, основними орієнтирами якості адміністративних послуг є те, що дані послуги мають бути: своєчасними, ефективними, обмеженими у часі (строковість), легкі в користуванні та доступі, оперативними, не дорогими, тобто вартість має бути соціально - обгрунтованою. Найкращим варіантом, що поєднує в собі вирішення проблем, що зазначені вище, є створення електронних послуг, адже саме електронні послуги є провідним напрямом послуг у світі. Розвиток інформаційних технологій дозволяє зробити спілкування особи з владою максимально комфортним для споживача. При цьому постають проблеми ідентифікації особи, котра звертається за послугою, та збереження конфіденційності персональної інформації.

Отже, слід створити електронний сервіс надання адміністративних послуг в який буде інтегровано окремі електронні сервісів з надання адміністративних послуг і все це буде функціонувати на єдиному загальнодержавному веб-порталі, функції якого виконуватиме Єдиний державний портал адміністративних послуг.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Оцінки населенням України якості надання адміністративних послуг. Фонд «Демократичні ініціативи ім. Ілька Кучеріва» URL: http://dif.org. ua/ua/publications/press-relizy/nnihihihui.htm (дата звернення: 13.10.2019).

2. Закон України «Про адміністративні послуги» від 06.09.2012 № 5203-VI URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5203-17 (дата звернення: 13.10.2019).

3. Степанов В.Ю. Послуги в системі державного управління. *Право та державне управління.* №2 (19). 2015. С. 104-107.

4. Соломко Ю. Надання адміністративних послуг в електронній формі на державному рівні. Ефективність державного управління. 2018. №1 (54). Ч.1. с. 151-157.

5. Державна служба України з питань регуляторної політики та розвитку підприємництва. Інформація про анкетування щодо якості надання адміністративних послуг в центрах надання адміністративних послуг URL: http://www.dkrp.gov.ua/info/2935.htm (дата звернення: 13.10.2019).

6. Іванов Ю.Б., Сеніна А.О. Удосконалення організації надання адміністративних послуг як засіб запобігання корупційним проявам. *Проблеми економіки.* № 3. 2014. С. 81-88.

Савченко Альона Миколаївна,
студентка групи ОМД-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Рябчук Оксана Григорівна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

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

Анотація. *У статті досліджуються теоретичні, організаційні та методичні аспекти обліку доходів та витрат за обмінними та необмінними операціями суб'єктами державного сектору. Обґрунтовано та напрацьовано головні особливості методики обліку доходів та витрат бюджетних установ за новими правилами.*

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

Постановка проблеми. Методика обліку доходів і витрат суб'єктами державного сектору у зв'язку з набуттям чинності нових НП(С)БОДС з 2017 року зазнала значних змін, чим і обумовлюється актуальність теми дослідження. Відповідно до нових стандартів бухгалтерського обліку, перш ніж відобразити господарську операцію на субрахунках бухгалтерського обліку, необхідно визначити, до яких саме відноситься операція – до обмінних чи необмінних. Варто відмітити, що в НП(С)БОДС 124 «Доходи» та НП(С)БОДС 135 «Витрати» визначено, які операції з обліку доходів та витрат відносяться до обмінних чи необмінних, але особливості обліку і узагальнення інформації у бухгалтерській звітності потребують детального дослідження та систематизації відповідно до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

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

Метою статті є висвітлення особливостей методики обліку суб'єктами державного сектору через дослідження класифікації доходів та витрат, які визначено в НП(С)БОДС.

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

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

– витрати бюджету - це видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів [2].

Реформи в бухгалтерському обліку бюджетних установ, що стосуються обліку витрат, розпочалися зі спроби сформувати нові підходи до їх визнання, оцінки та класифікації. Починаючи з 2017 року набрали чинність нові НП(С)БОДС, що мали на меті наблизити український бухгалтерський облік до міжнародних стандартів.

Тому при розгляді критичного питання про облік витрат необхідно керуватися НП(С)БОДС 135 «Витрати» [5]. Однак, зазначеного удосконалення методології бухгалтерського обліку витрат установ державного сектору було недостатньо, тому виникла потреба подальших змін, кінцевою метою яких є визначення більш чітких критеріїв визнання операцій, а також витрат обмінними чи необмінними. Інформація відносно доходів та витрат суб'єктів державного сектору узагальнюється та відображається у формі №2-дс «Звіт про фінансові результати». Форма звіту та порядок складання регламентується НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності». У додатку 1 до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», у формі № 2-дс «Звіт про фінансові результати», наведено класифікацію доходів від обмінних операцій та необмінних операцій [1].

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

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

послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань». Отже, відповідно до основних положень НП(С)БОДС 124 «Доходи» під обмінною операцією розглядається операція щодо придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань. Із запропонованих варіантів бюджетній установі підходять:

1) розрахунки грошовими коштами, що виділяються установі у вигляді бюджетних асигнувань або отримуються нею за надання платних послуг.

2) придбання активів в обмін на погашення зобов'язань перед установою.

Що стосується придбання активів в обмін за надані послуги (роботи), інші активи, то, згідно з п. 6 ст. 45 Бюджетного кодексу проведення розрахунків з бюджетом у негрошовій формі, у тому числі шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій, зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах заборонено. З цієї ж причини в разі продажу активів установи можуть або прийняти грошові кошти, або скоротити свої зобов'язання [2].

З урахуванням такого аналізу, наведене в НП(С)БОДС 124 визначення обмінної операції у частині придбання активів можна сформулювати наступним чином : обмінна операція розпорядника бюджетних коштів – це господарська операція із продажу/придбання бюджетною установою основних засобів, нематеріальних активів та запасів, визнаних такими відповідно до НП(С)БОДС 121, 122, 123, надання/оплати послуг та робіт, проведення платежів, у тому числі податкових (за виключенням ПДВ), пов'язаних із виконанням установою належних їй функцій, в обмін на грошові кошти у вигляді бюджетних асигнувань та надходжень від надання платних послуг або в обмін на погашення зобов'язань.

Однак, установи в процесі виконання своїх функціональних обов'язків не лише купляють нефінансові активи, а й оплачують необхідні послуги, наприклад, з постачання енергоносіїв, мають проводити оплату відряджень, витрачатися на проведення інших цільових заходів (олімпіад, спортивних змагань тощо), розраховуватися з бюджетом у вигляді рентних платежів, податків, наприклад, за землю, проводити інші платежі, наприклад. оплату судового збору в разі направлення позову до суду задля повернення бюджетних активів тощо.

По суті, пов'язані з цим операції також є обмінними, адже в обмін на отримані кошти за загальним або спеціальним фондом установа виконує належні їй функції. Варто відзначити, що нормами НП(С)БОДС 124, де в пп. 2.3 п. 2 розд. ІІ «Доходи від обмінних операцій» визначено про витрачання бюджетних асигнувань, що є доходами від обмінних операцій, на виконання установою своїх повноважень [3].

Аналогічно установа здійснює діяльність, визначену для неї законодавством і положенням (статутом) і за рахунок надходжень від надання нею платних послуг та робіт. Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 2015 року № 1219 облік доходів розпорядників бюджетних коштів ведеться на рахунках 7-го класу «Доходи», який включає рахунки і субрахунки подані в табл. 1. Ураховуючи викладене, не зовсім зрозумілим є включення до п. 3 розд. ІІ НП(С)БОДС 124, присвяченого доходам від необмінних операцій, норми стосовно поводження з авансовими платежами [2].

В ході проведення господарських операцій, які вище кваліфікували як обмінні, можуть бути проведені авансові платежі як установою, так і на користь установи. В цьому ж розділі йдеться про такий вид доходів, як безоплатно отримані установою товари, роботи, послуги (п. 3.6) та грошова благодійна допомога (п. 3.7). Тим самим вони визнані доходами від необмінних операцій. По суті, до безоплатно отриманих можна віднести й лишки активів, що виявляються під час інвентаризації, зокрема ті, що використовуються або плануються до використання установою для виконання нею своїх функцій.

Таблиця 1

Рахунки бухгалтерського обліку доходів

Номер рахунку	Назва рахунку		
70	**Доходи за бюджетними асигнуваннями**		
		7011	Бюджетні асигнування
71	**Доходи від реалізації продукції (робіт,послуг)**		
		7111	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
		7112	Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі

72	**Доходи від продажу активів**		
		7211	Дохід від реалізації активів
73	**Фінансові доходи**		
		7311	Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів
74	**Інші доходи за обмінними операціями**		
		7411	Інші доходи за обмінними операціями
75	**Доходи за необмінними операціями**		
		7511	Доходи за необмінними операціями
		7512	Трансферти

Джерело: [7].

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

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

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

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

Якщо на законодавчому рівні встановлять вимогу визнавати безоплатні надходження, спрямовані на виконання функцій установи, доходами від обмінних операцій, то наведене і сформульоване визначення обмінної операції буде розширене таким джерелом придбання активів, робіт і послуг, як благодійні надходження [6].

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

Згідно з діючими нормами НП(С)БОДС 124 та НП(С)БОДС 135 бюджетні асигнування, доходи від надання послуг, а також витрати на виконання установою свої повноважень, що покриваються за рахунок бюджетних асигнувань і витрати, пов'язані з наданням послуг, є, відповідно, доходами та витратами за обмінними операціями. Існують певні неузгодженості між складом доходів та витрат за необмінними операціями. Для суттєвого зменшення кількості спірних питань законодавцем заплановано внесення змін до вказаних стандартів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

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

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

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

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

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

6. Бюджетний кодекс України. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17 (дата звернення: 15.01.2019)

7. План рахунків бухгалтерського обліку № 1219 URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903

Слюсар Вадим Юрійович,
студент групи ОМД-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Шевчук Олег Анатолійович,
д.е.н., професор, перший проректор з навчально-методичної та виховної роботи

ПРОБЛЕМИ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО ТА ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ ДЕРЖАВНИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Анотація. *У статті розкрито проблеми проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту державних підприємств в Україні. Описано діяльність Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України, як органів внутрішнього та зовнішнього аудиту відповідно. Досліджено тенденції розвитку фінансового аудиту державних підприємств в Україні, висвітлено основні проблеми його проведення та напрями вирішення.*

Ключові слова: *державне підприємство, аудит, Державна аудиторська служба України, Рахункова палата України.*

Постановка проблеми. Поняття «фінансовий аудит» трактується як незалежна перевірка фінансових звітів чи фінансової інформації, незалежно від дохідної частини підприємства, його форми та розміру організації. На сьогодні цей вид аудиту швидко розвивається в Україні, але існують деякі чинники, які перешкоджають його повноцінному функціонуванню, такі як незначний практичний досвід, недосконалість законодавства України, регулюючого фінансовий аудит, відсутність загальнодоступних методик ведення та документування процесів аудиту. У зв'язку із цим належне розглянути напрями подолання цих проблем під час проведення аудиту державних підприємств України. Використання фінансових ресурсів ефективне лише за існуванням дієвої системи фінансового аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основним проблемним моментам аудиту в Україні присвячено достатню кількість праць українських вчених та дослідників, серед яких необхідно виділити таких, як: М. Білуха, Ф. Бутинець, Г. Гавриш, М. Головань, Н. Дорош, Л. Духновська, Л. Книжник, А. Любенко, А. Мамишев, О. Петрик, Н. Рубан, В. Руденко, Д. Симоненко та багатьох інших вчених.

Метою статті є виявлення проблем проведення фінансового аудиту держпідприємств та шляхів вирішення цих проблем через взаємодію органів внутрішнього і зовнішнього аудиту.

Виклад основного матеріалу. Держпідприємства є вагомим і об'єктивно необхідним елементом структури суспільства в наш час, пов'язаним із значною роллю держави в економіці країни, наявністю потреб, які приватне виробництво, підлегле інтересам отримання прибутку, не може задовольнити.

Державне підприємство – це самостійний суб'єкт господарювання, в якого діяльність заснована на державній власності, яке надає послуги та суспільні блага, здійснює виробництво товарів, комерційну або некомерційну, науково-дослідну діяльність для задоволення суспільних потреб та отримання прибутку.

Основною метою діяльності державних підприємств є здійснення пріоритетних загальнодержавних науково-технічних і науково-виробничих програм, розбудови соціальної та виробничої інфраструктури, необхідної для розвитку соціально-економічної системи та для нормального функціонуання в цілому.

Специфічна риса державних підприємств заключається в тому, що держава або установи, що контролюються нею, володіють частиною капіталу, яка достатня для контролю над їхньою діяльністю.

Державне підприємство має характеризуватися за такими ознаками [1]:

1) доречною формою власності капіталу;

2) існування ефективних форм контролю над управлінням зі сторони державних органів;

3) спеціальною спрямованістю діяльності на розв'язання деяких суспільних проблем місцевого або загальнодержавного значення;

4) правами юридичної особи;

5) самостійністю господарюючого суб'єкта.

Із прийняттям Господарського кодексу [2] Закон «Про підприємства в Україні» [3] утратив чинність, він регулював правові основи діяльності державних підприємств. На сьогодні низка питань статусу та діяльності державних підприємств регулюються Господарським кодексом України [2], Цивільним кодексом України [4], Законом «Про власність» [5], Законом «Про приватизацію державного майна» [7], ст. 4 Закону «Про підприємництво» [6], Законом «Про управління об'єктами державної власності» [8] тощо. Водночас ці питання регулюють Постанова ВРУ «Про управління майном підприємств, установ та організацій, що є у загальнодержавній власності» [10], Декрет № 24-92 «Про впорядкування діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, створених за участю державних підприємств» [9] тощо.

Законодавство, на сьогодні, окреслює коло повноважень органу управління керівника, однак ці норми не зосереджені в одному акті, а у великій кількості правових актів розпорошені. Діяльність державних казенних та комерційних підприємств недостатньо врегульована, а також відсутній порядок створення казенних та державних комерційних підприємств, управління ними [11].

Велике значення має проведення аудиторської перевірки навіть тоді, коли вона не обов'язкова, тому що виявлення деяких помилок у фінансовій звітності дає змогу керівництву заздалегідь усунути їх. Підтримання реформ системи державного управління можна тільки за допомогою забезпечення якості незалежного зовнішнього аудиту, наслідками яких повинні бути ефективність законність, результативність, прозорість та економічність управління фінансами держави.

Рахункова палата України (далі – РПУ) і Державна аудиторська служба України (далі – ДАСУ) належать до суб'єктів, які відповідно до чинного законодавства, мають право проводити державний аудит.

Закон «Про Рахункову палату» [12] чітко визначає, що державний фінансовий контроль Рахункової палати України здійснюється шляхом проведення:

1) фінансового аудиту;

2) експертизи;

3) аудиту ефективності;

4) аналізу та інших контрольних заходів. Державна аудиторська служба України у своїй діяльності керується «Положенням про Державну аудиторську службу України» [13] і реалізує державний фінансовий контроль внаслідок здійснення:

1) державного фінансового аудиту; моніторингу закупівель;

2) моніторингу закупівель;

3) перевірок державних закупівель; інспектування (ревізії);

4) контролю стану внутрішнього аудиту.

Планується залучати до проведення державного фінансового аудиту фахівців міжнародного рівня, таких, як компанії «Великої четвірки»: Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young.

Висновки. На сьогодні аудитори при проведенні внутрішнього та зовнішнього аудиту стикаються з багатьма недоліками. На мою думку до основних проблем належать:

1. Державні компанії не бажають проводити фінансовий аудит. В основному підприємства державного сектору не раз замічені за корупцією і махінаціями з боку керівництва, яке боїться аудиторських перевірок через це.

2. Значна кількість інформації, яка повинна бути підготовлена для аудиту.

3. Відсутність точних термінів для закінчення аудиту.

4. Результати аудиту не такі важливі як сам факт проведення перевірки.

5. Внаслідок того, що ринок монополізується зростає вартість фінансового аудиту.

6. Державні компанії не ознайомлені належним чином із українськими національними бухгалтерськими стандартами (ПСБО) та Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), а тому існує багато помилок у звітності.

Ключовими напрямами вирішення низки проблем у проведенні фінансового аудиту на держпідприємствах відношу можливість:

1) створення незалежних наглядових рад та структури підзвітності, які зможуть оцінювати результати діяльності (наглядові ради будуть тісно співпрацювати із незалежними аудиторами, а також докладно аналізувати результати аудиту й фінансову звітність компанії);

2) стимулювання вітчизняних аудиторських фірм до того, щоб бути залученими до співпраці з міжнародними аудиторськими компаніями та відповідати визначеним критеріям;

3) недостатньої кількості кваліфікованих кадрів, яке тягне за собою неосвоєння ринку аудиторських послуг;

4) підвищення рівня інформованості керівництва підприємства з питань аудиторських перевірок.

Аудит державних підприємств в Україні потребує ефективного реформування в умовах нерівної конкуренції. Одним серед найважливіших напрямів реформування системи управління держкомпаніями є збільшення рівня розкриття державними компаніями інформації та її достовірності. Адже саме оприлюднення інформації щодо діяльності держпідприємства дасть можливість уникнути корупційних порушень та зробити діяльність підприємства прозорою, а отже, облегшити роботу аудиторам.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Державні підприємства: їх сутність та значення в умовах ринкової економіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://msd.in.ua/derzhavni-pidpriyemstva-%D1%97x-sutnist-ta-znachennya-v-umovax-rinkovo%D1%97-ekonomiki/.

2. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/ show/436-15.

3. Закон України «Про підприємства в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/887-12.

4. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15.

5. Закон України «Про власність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/697-12.

6. Закон України «Про підприємництво» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/698-12.

7. Закон України «Про приватизацію державного майна» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/ show/2163-12.

8. Закон України «Про управління об'єктами державної власності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada. gov.ua/laws/show/185-16.

9. Декрет КМУ «Про впорядкування діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, створених за участю державних підприємств» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/24-92.

10. Постанова ВРУ «Про управління майном підприємств, установ та організацій, що є у загальнодержавній власності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2116-12.

11. Законодавче регулювання діяльності державних підприємств / Міністерство юстиції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://old.minjust.gov.ua/8352.

12. Закон України «Про Рахункову палату» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/576-19.

13. Постанова КМУ від 3 лютого 2016 р. № 43 «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF.

Холошенко Юлія Сергіївна,
студентка групи ОМД-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Шевчук Олег Анатолійович,
д.е.н., професор,кафедри аудиту
та економічного аналізу

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

Анотація. *У статті висвітлені теоретичні аспекти поняття державного фінансового аудиту, його форми та види. Висвітлені головні проблеми проведення державного фінансового аудиту та обгрунтовна необхідність розробки напрямів його удосконалення.*

Актуальність тематики дослідження. Покращена видозміна економіки України вимагає побудови ефективної системи державного управління. Одна з головних функцій у державному управлінні економіки є функція контролю, за допомогою якою формуються інституційні засади економічних взаємовідносин між суб'єктами господарювання та державою. Відповідно до Статті 3 в редакції Закону № 5463-VI від 16.10.2012 , «державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю»[1]. В свою чергу, державний фінансовий аудит посідає одне з провідних місць у системі державного регулювання економіки, а як відомо, що від якості проведення в країні державного фінансового аудиту залежить довіра до держави як самих громадян країни, та і інвесторів чи то зарубіжних бізнесменів, а також умови для економічного зростання країни.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Створення та розвиток державного фінансового аудиту у своїх роботах досліджували такі вчені, як: О.А. Шевчук, О.Г. Рябчук, В.Ф. Піхоцький, А.О. Асанов, В.С. Федосов, І.Ю. Чумакова.

Мета дослідження. Метою статті є визначення напрямів удосконалення державного фінансового аудиту.

Виклад основного матеріалу. Результативне використання бюджетних коштів є одним із найважливіших проблем виконання бюджету як для самої України, так і для інших зарубіжних країн. Реалізація ефективної політики державних фінансів відіграє важливу роль в процесі регулювання економічного розвитку держави. Тільки правильне використання сучасних форм державного фінансового контролю, до яких відноситься державний фінансовий аудит, при управлінні фінансовими ресурсами дає можливість створити необхідні передумови для ефективної економічної політики в країні і забезпечити її реалізацію бюджетних програм[3].

Вітчизняний і міжнародний досвід показує, що аудит може бути невід'ємною частиною фінансової контролю і самостійною діяльністю, тобто аудит також може існувати як частина цілого (фінансового контролю) і як окремий вид експертизи фінансового стану суб'єкта.

Є декілька основних видів аудиту: аудит ефективності, державний фінансовий аудит та аудит адміністративної діяльності. Ці види аудиту можуть проводитись окремо один від одного, але можуть бути і комплексною складовою аудиту, і в цьому випадку вони представляють комплексний аудит підприємства управління, а у випадку проведення комплексного фінансового контролю - розглядаєтьсяся як його невід'ємна частина[2].

Щоб розкрити економічний зміст державного фінансового аудиту бвжвно простежити його різновиди. У цьому контексті слід зазначити, що сьогодні в Україні існує близько десяти форм державного фінансового аудиту, який проводиться Державною аудиторською службою України та Рахунковою палатою України.

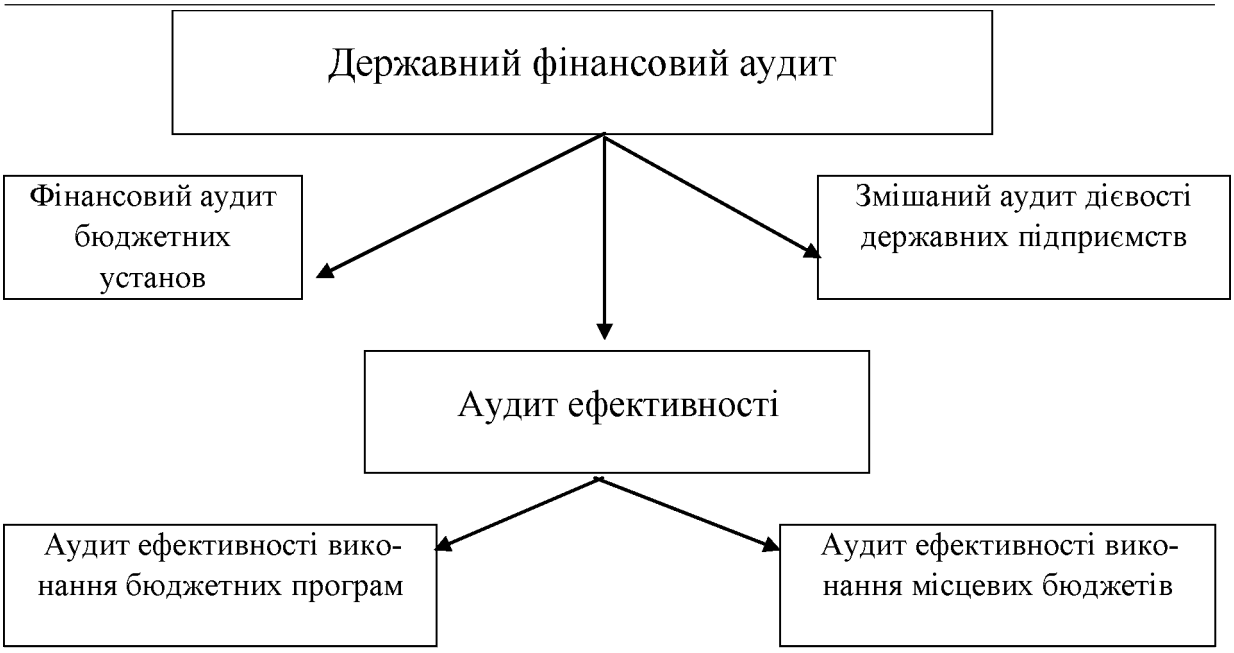


Рис.1 Види державного фінансового аудиту

У сучасних умовах розвитку все більший акцент робиться на необхідність оцінки ефективності та результативності управління державними ресурсами.

Йдеться про модернізацію заходів контролю, які будуть спрямовані на проведення ретельного аналізу та оцінки державного управління в різних областях з точки зору ефективності, дієвості, а не просто встановлення законності операцій і цільового використання коштів, як це зазвичай прийнято під час перевірки. Більш того, без ефективної системи контролю в системі державного управління неможливо побудувати модернізовану, демократичну державу [4].

Державний фінансовий аудит є однією з найважливіших функцій державного управління, спрямованої на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності і ефективності управління фінансовими ресурсами та іншим державним майном, а при наявності таких відхилень - на своєчасне виконання відповідних коригувальні та профілактичні заходи. Від ефективності державного фінансового аудиту залежить економічний і, в значній мірі, політичний добробут нації[5].

Введення державного аудиту як нової незалежної форми державного фінансового контролю, безумовно, пов'язане з численними проблемами.

Таблиця 1

Основні проблеми державного фінансового аудиту

Невизначеними залишаються основні принципи, процедури, відсутня обгрунтованість методів реалізації даної форми фінансового контролю
питання інформації та програмного забезпечення процесу аудиту не вирішене
функції аудиторів, їх права, етичні норми, обов'язки і відповідальність не визначені
форма вихідних документів, які повинні бути підготовлені за результатами державного аудиту, не зазначена
безліч юридичних гарантій для нефіскального аудиту
неврегульовані відносини між державними фінансовими органами щодо призначення та проведення державного аудиту та використання його результатів

З огляду на перераховані вище недоліки, важливо розробити і рекомендувати ключові напрямки для вдосконалення існуючої системи державного фінансового аудиту з метою підвищення ефективності діяльності господарюючих суб'єктів, забезпечення їх стабільності та ефективності.

Серед таких напрямків є :

- вдосконалення законодавчої бази в галузі державного фінансового аудиту;

- створення системи незалежного зовнішнього державного аудиту шляхом розвитку регіональних рахункових палат на основі існуючої розгалуженої мережі контрольно-ревізійних органів;

- прийняття і коригування урядових рішень з організації державного внутрішнього систематичного державного аудиту;

- поступовий перехід від перевірок фінансово-господарської діяльності до аудиту ефективності ключових показників бюджетних установ.

Враховуючи вищевказані пропозиції, можна сказати що вони є гарантією підвищення ефективності державного фінансового аудиту та важливим фактором зміцнення економічної безпеки на шляху інтеграції України в світову спільноту системи фінансового контролю та аудиту[6].

Підводячи підсумки вищесказаного, можна зробити висновок, що існує нагальна потреба в розробці і прийнятті комплексу заходів для практичного здійснення державного фінансового аудиту відповідно до міжнародних стандартів, що призведе до ефективного і раціонального

використання державних фінансів, які відіграють одну з провідних ролей для економічного розвитку України та суспільного добробуту її громадян.

Висновки. На даний час очікувана ефективність від проведення державного фінансового аудиту не досягнута, оскільки не було вирішено жодного питання по розробці національних стандартів, взаємопов'язаних з міжнародними, а точніше з європейськими, немає системи швидкого взаємного повідомлення про продукцію, яка представляє серйозні ризики, що перешкоджає застосування декларативної моделі системи технічного регулювання. Зразки в області захисту прав споживачів та державного нагляду за ринком практично були відсутні протягом останніх років.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Стаття 3 в редакції Закону України №5463-VI від 16,10,2012р. «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю України».

2. Гайдук Т.Г. Теоретичні засади державного фінансового аудиту / Т.Г. Гайдук // Економіка АПК. – 2011. – №12. – С. 69-74.

3. Гладких Д. Особливості планування доходів та витрат бюджету / Д. Гладких // Вісник НБУ. – 2008. – № 1. – С. 6-8.

4. Бугаєнко В. Проблеми державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ / В. Бугаєнко // Вісник Київського національного технічного університету. – 2009. – № 4. – С. 100-105.

5. Кухар В. П. Проблеми України – перехід до сталого розвитку [Електронний ресурс] / В. П. Кухар. – Режим доступу : http://www.medved.kiev.ua/ arhiv_mg/ stat_98/98_3_1.htm.

6. Стефанов С. Є. Аудит ефективності – закономірності виникнення та перспективи розвитку/Є. С. Стефанов // Збірник Всеукраїнської науково- 34 практичної конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту» / за заг. ред. проф. В. Д.Базилевича. – К . : 2009. – 439 с.

Шаповалов Олександр Васильович,
студент групи ОМД-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Міщенко Тетяна Михайлівна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу

МОНІТОРИНГ ВИКОНАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

Анотація. *В статті з'ясовано, що найважливішим етапом проведення державного фінансового аудиту є контроль реалізації його рекомендацій. Встановлено, що найпоширенішим способом контролю, який використовують органи ДАСУ, є моніторинг, дієвість якого забезпечується чітким зворотним зв'язком між об'єктом та суб'єктом аудиту. Запропоновано алгоритм моніторингу виконання рекомендацій за результатами державного фінансового аудиту, впровадження якого у практичну діяльність органів ДАСУ, передбачає внесенні відповідних змін до чинного законодавства в частині реагування державних органів та об'єктів аудиту на рекомендації за результатами державного фінансового аудиту.*

Ключові слова та терміни: *моніторинг, державний фінансовий аудит, об'єкт аудиту, результати аудиту, аудиторський звіт.*

Актуальність тематики дослідження. Контроль використання державних фінансових ресурсів особливо актуалізується в умовах гострої їх недостатності. У зазначених умовах зростає роль фінансового аудиту як інструменту зовнішнього державного фінансового контролю, який забезпечує законне, ефективне, економне і прозоре управління суспільними ресурсами і надає повну, своєчасну і достовірну інформацію про це громадськості

В науковій літературі широко досліджувалися питання запровадження державного фінансового аудиту, вказувалися позитивні сторони його здійснення та проблемні питання, одним з яких є відсутність дієвого механізму контролю реалізації його результатів. Вирішення вказаної проблеми, є вкрай необхідним, зважаючи на значне

соціально-економічне значення державного фінансового контролю для суспільства, його ролі у захисті державних інтересів.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Нові підходи до організації державного фінансового контролю в Україні шляхом впровадження державного аудиту досліджували такі науковці як: І.К. Дрозд, С.М. Клімова, К.В. Пивоваров, М.С. Письменна, Ю.Б. Слободянник, О.А. Шевчук та інші вчені. Аналіз результатів дослідження опублікованих праць свідчить, що перевага надавалася дослідженню організації, методиці проведення державного фінансового аудиту, його відмінностям від інших форм контролю, проте питанням контролю реалізації його результатів приділялося недостатньо уваги. З огляду на це, виникає необхідність у вивченні способів контролю реалізації результатів державного фінансового аудиту та їх удосконаленню, що сприятиме практичному застосування існуючих форм фінансового контролю.

Мета дослідження. Узагальнити наукові та практичні напрацювання щодо забезпечення механізму контролю реалізації результатів державного фінансового аудиту та запропонувати алгоритм їх моніторингу, який сприятиме налагодженню тісного зворотного зв'язку між об'єктами аудиту та органами ДАСУ.

Виклад основного матеріалу. Серед багатьох державних контролюючих органів єдиним органом, який забезпечує неупереджений об'єктивний контроль у сфері управління та використання державних фінансів є Державна аудиторська служба України (далі – ДАСУ). Контрольні повноваження ДАСУ, значну частину яких не реалізує жоден інший орган контролю в Україні, передбачають здійснення аудиту діяльності державних підприємств, невід'ємною частиною якого є надання рекомендацій за результатами та моніторинг їх виконання. Спрямовуються рекомендації державних аудиторів на підвищення економічності, ефективності та результативності діяльності суб'єкта господарювання державного сектору економіки і передбачають істотне покращення системи його управління, або суспільства в цілому.

За результатами аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки формується аудиторський звіт, який надається об'єкту аудиту та надсилається для реагування вищим органами управління. В заключній частині аудиторського звіту викладаються рекомендації, які використовуються для прийняття управлінських рішень керівництвом об'єкту аудиту та вищими органами управління.

Керівник структурного підрозділу ДАСУ, який готував аудиторський звіт, встановлює контроль за проходженням наданих пропозицій щодо внесення змін до чинних правил і щокварталу інформує власне керівництво або регіональне управління ДАСУ про їх впровадження [10].

Керівництвом суб'єкта господарювання державного сектору економіки першими приймаються ті рекомендації, які на його думку є більш раціональними і правильними, тобто спрямовані на підвищення ефективності та результативності функціонування підприємства.

Органи ДАСУ у різний спосіб перевіряють виконання наданих рекомендацій, зокрема:

– здійснюють моніторинг поточної інформації про хід виконання рекомендацій підконтрольним об'єктом;

– на основі отриманої інформації від об'єктів аудиту, яка підтверджується документами про виконання рекомендацій, проводять спеціальні перевірки виконання наданих рекомендацій. За необхідності, під час виїзної перевірки, перевіряють виконання окремих аспектів рекомендацій. Як свідчить практика діяльності органів ДАСУ, перевірки результатів виконання рекомендацій доцільно проводити не раніше ніж через шість місяців, але не пізніше одного року після їх надання;

– якщо предметом попереднього аудиту були суспільно значущі питання, шляхом проведення повторного державного фінансового аудиту, який передбачає складання відповідного звіту про його результати. При цьому їхня періодичність повинна становити не більше одного разу на три роки.

Найчастіше використовується спосіб моніторингу реалізації рекомендацій аудиторського дослідження, порядок проведення якого визначає керівник офісу ДАСУ, підрозділ якого готував аудиторський звіт.

Виконання деяких рекомендацій потребує значного проміжку часу, але співвідношення запроваджених рекомендацій до наданих є найважливішим критерієм якості роботи ДАСУ та її міжрегіональних та територіальних органів. Тому, підготовлені аудиторською групою рекомендації надаються керівництву об'єкта аудиту до встановленого строку подання аудиторського звіту. При цьому, йому пропонується представити в письмовому вигляді такі відповіді:

– перелік необхідні дії відповідно до рекомендацій;

– вказати причини непогодження з аудиторським звітом чи запропонованими рекомендаціями;

– обґрунтувати причини неможливості реалізації наданих рекомендацій у конкретний термін.

Порядком проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання визначено, що «моніторинг виконання рекомендацій, розроблених державним аудитором за результатами аудиту та направлення їх у відповідні органи державної влади проводиться для:

– сприяння виконанню рекомендацій, стимулювання усунення виявлених недоліків і тим самим покращання дієвості звітів державного фінансового аудиту;

– сприяння законодавчій та виконавчій гілці влади в розгляді і прийнятті необхідних нормативних актів, які б забезпечили підвищення ефективності використання державних активів органами виконавчої влади;

– оцінки діяльності органу державного фінансового аудиту, оскільки виконання рекомендацій державних аудиторів повинно підвищити ефективність використання державних активів, а перевірка їх виконання повинна дати якісну та кількісну оцінку отриманого ефекту, який і може розглядатися як результат проведеного аудиту» [1].

Мета проведення моніторингу виконання рекомендацій полягає у забезпеченні їх виконання, з'ясуванні наскільки об'єкт аудиту усунув виявлені раніше недоліки, а не у виявленні фактів невиконання відповідних рекомендацій. Для досягнення вказаної мети запропоновано алгоритм моніторингу виконання рекомендацій за результатами державного фінансового аудиту діяльності суб'єкта господарювання з огляду на вимоги стандартів ISSAI та сучасні потреби громадянського суспільства (рис. 1).

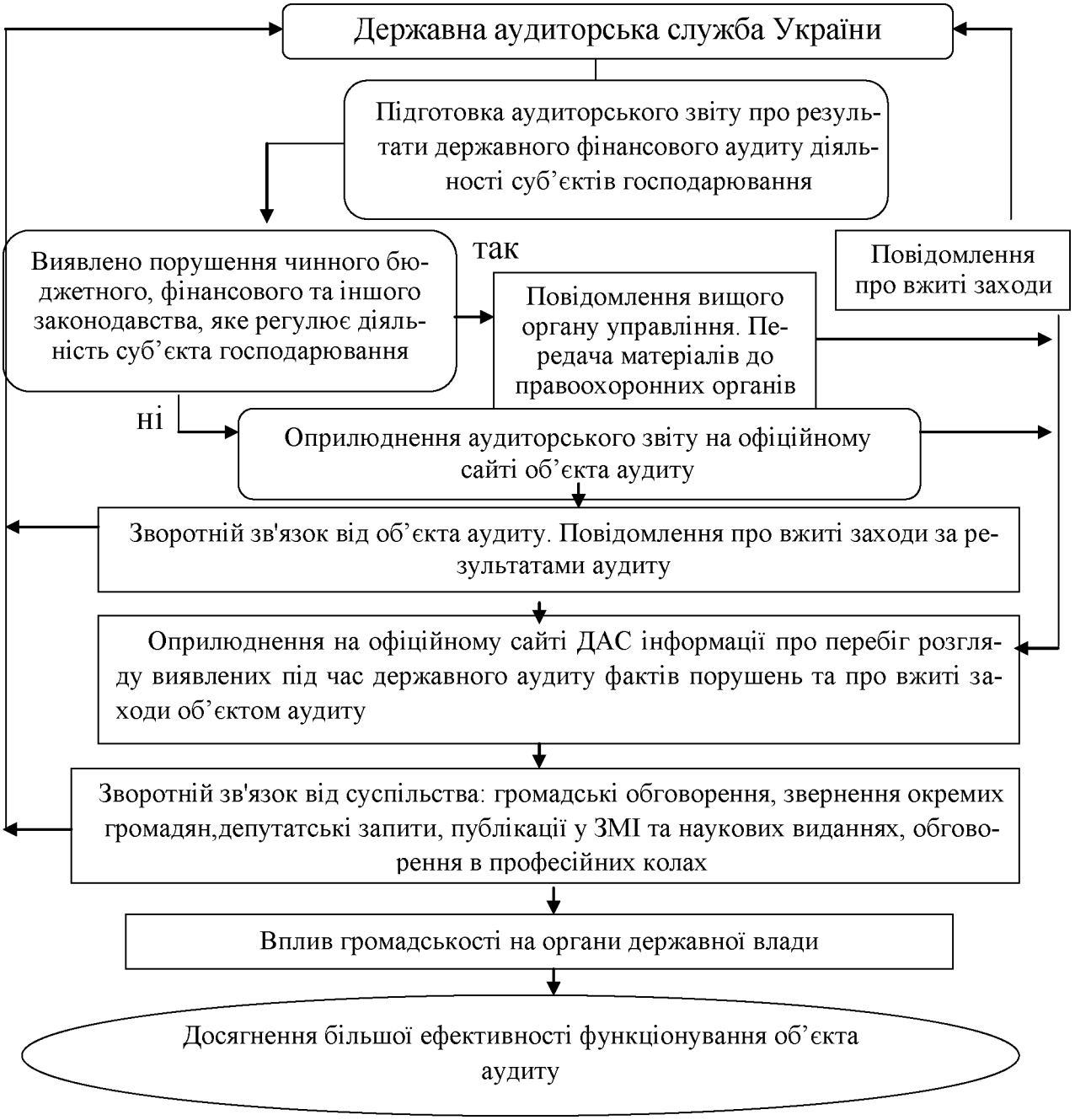


Рис. 3.2. Алгоритм моніторингу виконання рекомендацій за результатами державного фінансового аудиту

Моніторинг виконання рекомендацій забезпечує зворотний зв'язок між органами ДАСУ, об'єктом аудиту та виконавчою владою в частині вирішення проблем покращання управління в державному секторі економіки й підвищення ефективності використання державних активів. Моніторинг є особливо корисними в тих випадках, коли об'єкт аудиту спочатку не погоджується з рекомендаціями щодо усунення виявлених недоліків, а потім їх виконує.

Висновки. Важливим етапом проведення державного фінансового аудиту є контроль реалізації рекомендацій за його результатами. Найпоширенішим способом такого контролю є моніторинг, ефективність якого залежить від налагодженого зворотного зв'язку між об'єктом аудиту, органами державної влади та органами ДАСУ. Тому, запропоновано алгоритм моніторингу виконання рекомендацій за результатами державного фінансового аудиту, забезпечення дієвості якого вбачається у внесенні відповідних змін у законодавчі акти, зокрема, у Закон України «Про основні засади державного фінансового контролю в Україні» [2] та «Положення про державну аудиторську службу в Україні» [3] в частині реагування державних органів та об'єктів аудиту на висновки та рекомендації ДАСУ та її міжрегіональних та територіальних органів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про затвердження «Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання». Постанова Кабінету Міністрів України від 27.03.2019 № 252 / Верховна Рада України. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/580-19 (дата звернення: 16.09.2019)

2. Про основні засади державного фінансового контролю в Україні. Закон України від 29.01.1993 №2939-XII (Редакція від 27.01.2018) / Верховна Рада України. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/580-19 (дата звернення: 16.09.2019)

3. Положення про Державну аудиторську службу України. Постанова кабінету Міністрів України від 03.02.2016 №43 (Редакція від 26.06.2019) / Верховна Рада України. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/580-19 (дата звернення: 16.09.2019).

ОМФз-18-3

Войтенко Ірина Сергіївна,
студентка групи ОМФз-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Титенко Лариса Василівна,
к.е.н, доцент, доцент кафедри управлінського обліку, бізнес-аналітики та статистики

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ З КОШТАМИ В КАСІ ТА НА РАХУНКАХ БАНКУ

Операції з коштами займають основний розділ організації бухгалтерського обліку економічного суб'єкта. Вони пов'язані не тільки зі специфікою касової і банківської діяльності організації, але і з вирішенням інших питань фінансово-господарського характеру, наприклад: оплата товарів, що поступають, матеріалів, основних засобів, нематеріальних та фінансових активів; покриття витрат організації за статтями облікової номенклатури; оплата наданих послуг сторонніми організаціями; продаж матеріально-виробничих запасів, основних засобів, нематеріальних та фінансових активів, робіт, послуг; розрахунки з бюджетом і позабюджетними фондами тощо. У практиці кримінального, цивільного або арбітражного судочинства будь-яка експертиза досліджує операції з грошовими коштами в касі та на рахунках в банку з точки зору достовірності організації їх обліку та документального підтвердження.

Судово-бухгалтерська експертиза операцій з грошовими коштами проводиться відокремлено від перевірки інших господарських операцій економічного суб'єкта в наступних випадках:

– коли на дозвіл експертизи винесені питання, пов'язані з нестачею коштів або їх розкраданням в особливо великих розмірах;

– коли мають місце порушення нормативних документів в частині організації бухгалтерського обліку операцій з грошовими коштами, які виступили причиною нанесення матеріального збитку суб'єкту;

– коли виявляються факти привласнення грошових коштів окремими працівниками організації, що мають доступ до готівкових коштах (керівником; касиром або бухгалтером).

У випадках, якщо слідчі органи мають інформацію, заяву від громадян або докази про розкрадання грошових коштів, підробках, фальсифікації грошових документів, призначається судова економічна експертиза.

Зловживання і порушення законодавства в процесі здійснення касових операцій, що найчастіше зустрічаються на практиці за способами здійснення класифікуються наступним чином (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація зловживань і порушень законодавства в процесі здійснення касових операцій

Види зловживань і порушень	Класифікація
пряме розкрадання грошових коштів	– прикрите оформленими документами і розписками; – нічим не прикрите.
не оприбуткування і привласнення грошей, що надійшли	– з банку; – від різних осіб і організацій за прибутковими ордерами; – від інших організацій за дорученням.
зайве списання грошей з каси	– повторне використання одних і тих же документів; – неправильний підрахунок підсумків в касових документах і касових звітах; – списання сум без підстав за підробленими документами; – підроблення в законно оформлених документах із збільшенням суми списань.
присвоєння сум законно нарахованих різним особам і організаціям, в тому числі присвоєння заробітної плати, депонентської сум	

Джерело: систематизовано автором на основі [10, с. 50].

Документальна база доведення злочинів у сфері здійснення операцій, пов'язаних з готівкою і безготівковими розрахунками має такі особливості:

– може бути чітко визначене коло працівників;

– може бути визначена масив розрахунково-грошових типових використовуваних документів;

– підроблення видаткових касових і розрахункових документів.

Джерела інформації, що використовуються при експертному дослідженні операцій з грошовими коштами, відображені на рис. 1.



Рис. 1. Джерела інформації що використовуються під час експертизи операцій з грошовими коштами в касі підприємства та на рахунках банку

Джерело: складено автором на основі [10, с. 52].

Звертаючись до питання нормативно-правового забезпечення судово-економічної експертизи операцій з грошовими коштами в касі підприємства та на рахунках банку, то вона представлена наступними актами та документами: Господарський кодекс України [1]; ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2]; ЗУ «Про валюту і валютні операції» [3]; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4]; Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [5]; НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6]; Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [7]; Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні; Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті [8-9]; наказ про облікову політику підприємства та робочий план рахунків з формами первинних документів тощо.

Про недостатню ефективність системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю можуть свідчити наступні факти порушень фінансової дисципліни, встановлені на початковому етапі проведення детальної перевірки касових і банківських операцій:

– відсутність в організації постійно діючої системи проведення раптових інвентаризацій каси і банківських операцій;

– наявність ознак формального проведення інвентаризації каси (наприклад, одні і ті ж особи в інвентаризаційній комісії);

– відсутність пункту в наказі, який встановлює періодичність перевірок каси і банківських операцій;

– відсутність в штаті касира, коли ці функції покладені на іншого працівника без письмового розпорядження керівника організації;

– відсутність договору про повну матеріальну відповідальність з касиром;

– надання права підпису на прибуткових і видаткових касових ордерів іншим особам крім керівника організацій і головного бухгалтера, що не відображене розпорядженням керівника організації.

Зважаючи на зазначені вище поширені факти порушень, під час здійснення експертизи касових операцій та експертизи операцій на розрахункових рахунках банку, в практиці фінансових розслідувань використовують різні методики та інструменти. Розглянемо їх детальніше.

Найпоширенішими прийомами експертного дослідження операцій з грошовими коштами є *розрахунково-аналітичні* методи, серед яких [12]:

– економічний аналіз (під час якого вивчається аналіз платоспроможності підприємства);

– аналітичні розрахунки (визначення ритмічності надходження виручки);

та *документально-методичні*, серед яких:

– нормативно-правове регулювання (відхилення здійснених фактів господарського життя від нормативно-довідкової інформації);

– експертизи різних видів, що використовуються при вивченні недоброякісності документів;

– дослідження документів (за формою і змістом, зустрічна перевірка, взаємний контроль операцій і документів, аналітична і логічна перевірка).

Методи проведення експертизи касових операцій визначаються способами підробки, здійснених в документації:

– матеріальна фальсифікація в касовій книзі (невідповідність записів в звіті касира первинним документам). Виявляється взаємною звіркою;

– неповне оприбуткування коштів, що надходять в касу з розрахункового рахунку або з інших джерел (виручка), а також неповна

здача готівки на розрахунковий рахунок вимагає проведення зустрічної перевірки;

– списання грошових коштів шляхом фальсифікацій в касовій книзі через неправильні арифметичні підрахунки, неправильного перенесення залишків одного дня на інший (сканування документа, арифметична перевірка, метод взаємного контролю);

– оформлення повністю або частково безгрошових операцій в видаткових касових документах (завищення підсумків до видачі за відомостями –арифметична перевірка; відповідність платіжних відомостей з розрахунками за листками непрацездатності, компенсацій, премій, відпускних – взаємна звірка; підробка підписів і печаток – залучення додаткової технічної та почеркознавчої експертизи).

Висновки. Таким чином, чітко структуроване та систематизоване нормативно-правове та інформаційно-аналітичне забезпечення судово-економічної експертизи операцій з коштами в касі та на рахунках банку є підґрунтям до здійснення ефективних експертних заходів. Отриманий висновок експерта є важливим доказом для кваліфікації і характеристики об'єктивної сторони незаконної діяльності. Успішному вирішенню поставлених питань і формулювання висновків в категоричній формі в ході фінансового розслідування, незважаючи на надання в якості основних об'єктів дослідження даних неофіційного (чорнового) обліку, сприятимуть попередні консультації з експертом, ретельне вивчення і детальний опис матеріалу експертизи і встановлених в ході оперативних і слідчих заходів вихідних даних.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України: від 16.01.2003 № 436. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14

3. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21.06.2018 № 2473. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19

4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99

5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99

6. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Мінфіну від 07.02.2013 № 73. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13

7. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14

8. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: затверджене Постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 № 148. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17

9. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: затверджене Постановою Правління Національного банку України 21.01.2004 № 22. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04

10. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. / І. А. Волкова. К.: Центр учбової літератури, 2009. 84 с.

11. Копилова Т. С. Удосконалення нормативно-правової бази здійснення судово-економічної експертизи // Управління розвитком: зб. наук. пр. / Харків. нац. екон. ун-т ім. Семена Кузнеця. Харків, 2014. № 12. С. 57-59

12. Дондик Н. Я. Організаційне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи. Компетенція експерта-бухгалтера // Судова бухгалтерія: навч. посіб.: для студентів ВНЗ / Н. Я. Дондик, Г. П. Дондик; М-во освіти і науки України. Київ, 2011. С. 187-195

Гловацька Олена Петрівна,
студентка групи ОМФз-18-3
ННІ обліку, аналізи та аудиту
Науковий керівник:
Проскура Катерина Петрівна,
д.е.н., професор, професор кафедри аудиту та економічного аналізу

ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ВИСНОВКУ ЕКСПЕРТА ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТИЗ З ПИТАНЬ НАРАХУВАННЯ, СПЛАТИ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Висновок експерта відповідно до ч. 2 ст. 84 КПК України є важливим, самостійним джерелом доказів, яке істотно відрізняється від інших тим, що утворюється в процесі застосування до інших джерел інформації спеціальними суб'єктами (експертами) відповідних фахових знань, наукових та технічних засобів і методів.

Метою даної статті є дослідження теоретичних положень щодо сутності та значення висновку експерта з питань нарахування, сплати та відображення в обліку податку на додану вартість як процесуального джерела доказу, а також особливостей залучення експерта до кримінального провадження.

У світлі реформування чинного КПК України було істотно змінено норми законодавства, які стосуються висновку експерта з питань нарахування, сплати та відображення в обліку податку на додану вартість як процесуального джерела доказів та порядку залучення експерта. Це обумовлює актуальність дослідження зазначених питань на сучасному етапі.

Крім того, несплата податку на додану вартість наносить катастрофічну шкоду країні, оскільки бюджет України на 50 % складається від нарахувань податку на додану вартість.

Питання залучення експерта, правової природи експертного висновку, його перевірки й оцінки, значення в процесі доказування розглядалися в роботах таких учених: Н.М. Кипнис [1] Р.С. Бєлкіна [2], А.І. Вінберга [3], Н.Т. Малаховська [3], Ю.К. Орлов [4], Н.І. Клименко [5], Д. В. Давидова[6], О. О. Волобуєва [6], Н.А. Панько [7] та ін.

У частині 1 ст. 101 КПК України зазначається, що «висновок експерта – це докладний опис проведених експертом досліджень і зроблені за їх результатами висновки, обґрунтовані відповіді на запитання, поставлені особою, яка залучила експерта, або слідчим суддею чи судом, що доручив проведення експертизи»[8].

Н.І. Клименко справедливо відзначила такі специфічні риси висновку експерта з питань щодо нарахування, сплати та відображення в обліку податку на додану вартість як те, що він формується на основі використання спеціальних знань, він є вивідним знанням, а не інформативним, як інші особисті докази (показання), знання. У висновку експерта з питань щодо нарахування, сплати та відображення в обліку податку на додану вартість доказове значення передусім має розумовий висновок, якого дійшов експерт за результатами дослідження [5, с. 160].

А.І. Вінберг і Н.Т. Малаховська до вказаних особливих рис додають іще одну: висновок експерта з питань щодо нарахування, сплати та відображення в обліку податку на додану вартість – не просто умовивід. А відповідь на поставлене питання, тобто зазначене судження є додатком до наявного у справі факту [3, 37].

Отже, справедливою є думка про те, що висновок експерта з питань щодо нарахування, сплати та відображення в обліку податку на додану вартість як процесуальне джерело доказів має особливі риси, містить інформацію, не притаманну для інших джерел доказів.

Також слід зазначити, що запрошення експерта для надання висновку не означає відмову від інших джерел доказів щодо тих обставин, які підлягають установленню. Легальне визначення поняття висновку експерта з питань щодо нарахування, сплати та відображення в обліку податку на додану вартість як процесуального джерела доказів, надане в КПК України, по суті, відображає специфічні риси, на які вказують учені.

Крім того у законодавстві досить чітко встановлені відповідні правила щодо форми та змісту цього джерела, правил його перевірки й оцінки.

Відповідно до частини 10 ст. 101 КПК України зазначається, що висновок експерта не є обов'язковим для особи або органу, яка здійснює провадження, але незгода з ним повинна бути вмотивована у відповідних постанові, ухвалі, вироку [8].

Указане означає, що критеріями оцінки висновку експерта за результатами проведення експертиз з питань щодо нарахування, сплати

та відображення в обліку податку на додану вартість є його належність, допустимість, достовірність і взаємозв'язок з іншими доказами в кримінальному провадженні.

У Законі України «Про судову експертизу» визначені вимоги до фахівців, які можуть проводити такі дослідження. Крім того, закон наділяє правом на проведення судових експертиз як експертів державних спеціалізованих установ, так і фахівців, що відповідають статусу експерта, які не є працівниками таких установ [9].

Слід зазначити, що однією з необхідних умов допустимості висновку експерта з питань щодо нарахування, сплати та відображення в обліку податку на додану вартість є дотримання процесуальної форми проведення експертизи та складання висновку. До них можна віднести: 1) суворе дотримання вимог кримінального процесуального закону; 2) належне процесуальне оформлення призначення експертизи (постанова, ухвала, клопотання сторін і т. ін.); 3) процесуальна самостійність та індивідуальна відповідальність експерта за наданий ним висновок; 4) безпосередність дослідження; 5) об'єктивність і достовірність проведеного дослідження та висновку; 6) належне процесуальне оформлення результатів експертного дослідження та ін. [1, с. 95].

Отже, висновок експерта за результатами проведення експертиз з питань щодо нарахування, сплати та відображення в обліку податку на додану вартість є самостійним процесуальним джерелом доказів, яке отримується в ході проведення судової експертизи.

Висновок експерта з питань нарахування, сплати та відображення в обліку податку на додану вартість містить синтезовану в межах компетенції та компетентності експерта й визначеного суб'єктом звернення предмету дослідження інформацію, що була отримана за допомогою спеціальних наукових методів і знань безпосередньо під час проведення самого дослідження та з наданих експерту процесуальних джерел доказів.

Крім того, належність, допустимість і достовірність висновку експерта за результатами проведення експертиз з питань нарахування, сплати та відображення в обліку податку на додану вартість залежить як від об'єктивних, так і від суб'єктивних факторів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кипнис Н.М. Допустимость доказательств в уголовном процессе. навч посіб. для студ. юрид. спец. вищ. навч. закл. Вид. Юрист, 1995, 128 с.

2. Белкин А.Р. Теория доказывания:науч.-метод. пособие. М.Норма, 1999, 418с.

3. Винберг А.И., Малаховская Н.Т. Судебная экспертология (общетеоретические и методологические проблемы судебных экспертиз) : учеб.пособие. Волгоград: НИиРИО ВСШ МВД СССР. 1997, с. 181.

4. Орлов Ю.К. Судебная экспертиза как средство доказывания в уголовном судопроизводстве: научное издание. М. : Институт повышения квалификации Российского Федерального центра судебной экспертизы, 2005, с. 250.

5. Клименко Н.І. Судова експертологія: курс лекцій: навч посіб. для студ. юрид. спец. вищ. навч. закл. Вид. Дім «Ін Юре», 2007, 526 с.

6. Давидова Д. В., Волобуєва О. О. Висновок експерта як процесуальне джерело доказів: окремі аспекти теорії та практики. Організаційно-правові аспекти досудового слідства. 2015. URL: file:///C:/Users/3089-90/Downloads/Pupch_2015_2_46.pdf (дата звернення: 17.10.2019)

7. Панько Н.А. Висновок експерта та його оцінка. Донецький національний університет. 2012. URL: file:///C:/Users/3089-90/Downloads/FP_index.htm_2012_1_114%20(1).pdf (дата звернення: 17.10.2019)

8. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2012 № 4651-VI . *Відомості Верховної Ради України*, 2013, № 9-10, № 11-12, № 13, ст. 88.

9.Про судову експертизу : Закон України від 25 лютого 1994 р. *Відомості Верховної Ради України*, 1994, № 28, ст. 232.

Гусак Владислав Анатолійович,
студент групи ОМФз-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Сидоренко Олексій Миколайович,
к.е.н., доцент кафедри економіки підприємства

ОСОБЛИВОСТІ ПІДВИЩЕННЯ МІНІМАЛЬНОЇ ЗАРОБІТНЬОЇ ПЛАТИ ЯК ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ В МАСШТАБАХ ДЕРЖАВИ

Постановка проблеми. У сучасних умовах розмір мінімальної заробітної плати – важливий орієнтир на шляху нормалізації відтворювальної функції заробітної плати, подолання тіньових явищ і оздоровлення соціально-трудових відносин, а також засіб забезпечення високої адаптивності економіки до інноваційних процесів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Основні аспекти обліку мінімальної заробітної плати знайшли своє відображення в наукових працях таких вітчизняних вчених як: Л.С. Герасимчук, О.В. Кантаєва, О.В. Покатаєва, Г.О. Кошулинська, Н.В. Потриваєва, І.В. Савченко Макаренко А.П., Меліхова Т.О. та інші.

Мета статті. Метою цього дослідження є вивчення сутності мінімальної заробітної плати, визначення складових зарплати, що включаються в поняття «мінімальна заробітна плата», визначення видів виплат, які не враховуються до мінімальної заробітної плати.

Виклад основного матеріалу дослідження. Прагнення до підвищення мінімальної заробітної плати виникає періодично, як спосіб вирішення проблем верств населення з низьким рівнем доходу. Консерватори схильні розглядати мінімальну заробітну плату як напад на вільні ринки, тоді як соціальні прогресисти розглядають це як міру, яка може стимулювати економіку та збільшувати процвітання для всього населення. Це не просте питання, і обидві сторони можуть вказувати на проблеми стосовно мінімальної заробітної плати.

Особливо гостро проблема з підвищенням мінімальної заробітної плати стосується роботодавців, де є суттєвий потенціал збільшення ваших витрат на оплату праці. Особливо якщо ви займаєтесь

малим бізнесом, де чимало працівників заробляють мінімальну заробітну плату. Також підвищення мінімальної заробітної плати може змусити інших співробітників, які мають більші ставки, бути незадоволеними їх компенсацією та змусити вас підвищувати власні ставки.

Якщо ринок праці у певній місцевості тісний, або якщо витрати на життя унеможливлюють проживання там малозабезпечених, можливо, роботодавцям доведеться платити більше мінімальної заробітної плати. З цього приводу можете виявити, що оплата праці у сумі вищу аніж середня в країні дає вам можливість зменшити плинність персоналу, а також зменшує витрати на набір та навчання.

Друга проблема мінімальної зарплати полягає в тому, що це може збільшити безробіття. Це аргумент, який часто висувають економісти вільного ринку. Аргумент полягає в тому, що на заробітну плату є лише певний обсяг грошей, і якщо зарплата зросте, власники бізнесу не зможуть дозволити собі утримувати персоналу. Це викликає занепокоєння, особливо для невеликих підприємців. Наприклад, у 1999 році Великобританія запровадила національну мінімальну заробітну плату, але безробіття фактично зростало між 1999 та 2007 роками, незважаючи на регулярне підвищення заробітної плати. Безробіття зростало до 2008 р.

Класична економічна теорія також передбачає, що коли заробітна плата зростає, ціни ростуть, хоча економісти мають розділену думку з цього приводу. Обидві сторони можуть спиратися на дослідження та статистику, щоб скласти свої докази, але теорія немає такого великого значення як власний досвід у власному бізнесі. Якщо оплата заробітної плати - одна з найвищих витрат, і підприємство працюєте з численним персоналом з мінімальною заробітною платою, можливо, доведеться підвищити ціни внаслідок підвищення заробітної плати. Якщо ж витрати на оплату праці є відносно невеликою частиною вашої діяльності, то в результаті її збільшення прибутки можуть збільшитися навіть за вашої поточної ціни (внаслідок більшої продуктивності персоналу після підвищення їх доходів).

Якщо говорити щодо критики, то соціальні прогресисти висловлюють аргумент, що мінімальна заробітна плата застосовується лише до невеликого відсотка робочої сили - менше 7 відсотків робітників отримують мінімальну зарплату у державному масштабі Цей аргумент говорить про те, що інші втручання, будь то у формі податкових знижок для верств населення з низьким рівнем доходу, медичної допомоги чи субсидій по догляду за дитиною, можуть насправді мати більший вплив для більшої кількості людей.

Ідея мінімальної заробітної плати залишається спірною у Сполучених Штатах, хоча вона вимагається федеральним законом з часів Великої депресії. Хоча деякі критики мінімальної заробітної плати стверджують, що закон шкодить працівникам і перешкоджає розвитку бізнесу, прихильники вказують на ряд переваг, зокрема захист працівників, поліпшення економіки та мотивація працівників до вищих стандартів роботи.

Сучасні прихильники мінімальної заробітної плати висловлюють подібні аргументи: закони про мінімальну заробітну плату також сприймаються як необхідні для захисту працівників від експлуатації недобросовісними роботодавцями. Коли працівникам виплачують високу компенсацію, вони насолоджуються кращим психічним та фізичним здоров'ям, і, як результат, їх ефективність покращується, вони щасливіші та мотивовані до вдосконалення своїх навичок. Власники високо-конкурентного бізнесу виграють від того, щоб в їх команді були вмотивовані та щасливі працівники. Ось чому багато компаній, навіть у галузях, добровільно платять своїм працівникам більше мінімальної заробітної плати.

Найбільш прямий вплив впровадження мінімальної заробітної плати на економіку - це безробіття серед молодих та некваліфікованих робітників. Економіст Крейг Гартвайт стверджує, посилаючись на колегу-економіста та лауреата Нобелівської премії Гарі Беккера, "більш високий мінімум [заробітна плата] ще більше зменшить можливості працевлаштування робітників з невеликими навичками".

Рівень зайнятості має прямий, зворотний зв’язок із мінімальною заробітною платою і непропорційно впливає на молодих та некваліфікованих працівників. "Економічний консенсус давно пов'язує вищу мінімальну заробітну плату з більш високим рівнем безробіття", повідомляє Wall Street Journal. З підвищенням ставок на заробітну плату молоді та некваліфіковані працівники складають більший відсоток від фонду безробіття. Оскільки ці працівники некваліфіковані та мають невеликий досвід, малий бізнес воліє працевлаштовувати більш досвідчених людей.

Мінімальна заробітна плата впливає на ціни, а також на ринки праці та рівень безробіття. Великі корпорації та малий бізнес, які не можуть або не бажають поглинати витрати на вищу мінімальну заробітну плату, просто переносять витрати на споживачів. Продукти та послуги, що постачаються клієнтам малого бізнесу, коригуються вгору, щоб компенсувати або покривати витрати на більш високу заробітну плату, що знецінює валюту та покупну вартість споживачів.

Висновки. Отже, в сучасних умовах сума мінімальної заробітної плати займає важливе місце у всій системі економіки як окремого підприємства, так і країни в цілому. Для досягнення основних зав.-дань, що поставлені перед мінімальною заробітною платою, виникає необхідність створення найбільш оптимального кадрового забезпечення. Також є необхідним підкреслити те, що Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» [3] приведено поняття мінімальної заробітної плати у відповідність до європейської практики та міжнародних норм, зокрема шляхом:

- запровадження нової методології визначення мінімальної заробітної плати (як нижньої межі оплати праці, що гарантується державою);
- встановлення мінімального посадового окладу у розмірі, не меншому від прожиткового мінімуму, встановленого для працездатних осіб на 1 січня календарного року;
- незастосування мінімальної заробітної плати як розрахункової величини при побудові схем посадових окладів, визначенні плати за надання адміністративних послуг, судового збору, суми податків тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР.

2. Кадацька А., Пономаренко О. Удосконалення обліку оплати праці в сучасних умовах [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/34_NIEK_2012/Economics/74744.doc. htm.

3. Рожелюк В. Організація документообігу як основного інструмента забезпечення функціонування ефективної системи комунікації на переробному підприємстві / В. Рожелюк, П. Денчук // Сталий розвиток економіки. – 2014. – № 2. – С. 114–121. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ sre_2014_2_18.

4. Безбатько О. Удосконалення системи оплати праці: проблеми та шляхи вирішення / О. Безбатько, В. Манакіна // Довідник економіста. – 2007. – № 12. – С. 70–74.

5. Покатаєва О. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві / О. Покатаєва, Г. Кошулин- ська // Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво. – 2010. – № 3. – С. 139–141.

6. Корягін М. Аспекти ведення бухгалтерського обліку інших заохочувальних та компенсаційних виплат персоналу / М. Корягін, О. Попкова // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – № 21. – С. 211–215.

7. Мельянкова Л. Удосконалення обліку натуральної оплати

праці / Л. Мельянкова // Еконо- міка АПК. – 2011. – № 5. – С. 112–116. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/E_apk/2011_5/11_05_18.pf.

8. Крутова А. Облік праці та її оплати в інформаційній системі підприємства торгівлі / А. Крутова, О. Несте- ренко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2015. – Вип. 2. – С. 174–187. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2015_2_16.

9. Нова бухгалтерія (комплекс бухгалтерських програм). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://proaudit.com.ua/ prog/nova-buxgalteriya.phtml.

Дідус Сергій Васильович,
студент групи ОМФз-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Сидоренко Олексій Миколайович,
к.е.н., доцент кафедри економіки підприємства

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Актуальність теми. Домінуючою на даний час у розвитку будівельної галузі в Україні є сфера будівництва житла. Намітилася чітка тенденція зростання обсягів житлового будівництва порівняно з попереднім десятиліттям. Це суттєво активізує не тільки розвиток сучасних технологій будівництва, ай потребує нових ефективних методів управління будівельним виробництвом, спрямованих на здешевлення вартості житла, зниження матеріальних, трудових і фінансових витрат у цій сфері. Відповідно зростає економічне і соціальне значення обліково-аналітичної інформації стосовно витрат на будівництво житлових будинків, введення житлової площі в експлуатацію, забезпечення реалізації заходів щодо зниження собівартості будівельно-монтажних робіт.

Ступінь наукового вивчення досліджуваної проблематики. Питання теоретичного та організаційно-методичного забезпечення обліку, аналізу та контролю витрат висвітлені у працях багатьох вітчизняних вчених, зокрема: О.С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, З.В .Гуцайлюка, В. А. Дерія, С.А. Кузнецової, В.С. Леня, Р.А. Міщенка, В.З. Мошенського, Л.В. Нападовської, О.Р. Охрамовича, М. С. Пушкаря, М.Г. Чумаченка,та зарубіжних: П.С. Безруких, М.А. Вахрушиної, К. Друрі, В.Б. Івашкевича, Т.П. Карпової, В.Е. Керімова, І.Г. Кондратової, В.Ф. Палія, С.О. Стукова. Організаційно-методичні питання обліку й аналізу витрат будівельного виробництва досліджували: В.В.Бабич, А.А. Баширов, А. В. Дмитренко, В. А. Єрофеєва, З.В. Задорожний, Н.Б. Іщенко, Я.Д. Крупка, Б.М. Литвин, О.С. Нарінський, В.О. Осмятченко, О.В. Павелко, О.М.Ромашко, І.Г.Чалий, К.А. Ягмур та інші. Проте, залишається низка проблем, які потребують вирішення. Передусім необхідно узгодити зміст нормативно-правових актів з обліку витрат у будівельній галузі, особливо у сфері житлового будівництва, які покриваються з різних джерел. Важливо також обґрунтувати дієвість фінансово-кредитних механізмів щодо ціноутворення й розрахунків, обрання та запровадження методів обліку витрат та розрахунку собівартості з метою їх удосконалення. Необхідність вирішення теоретичних та практичних питань обліку, аналізу та контролю витрат і формування на цій основі обліково-аналітичного забезпечення управління та контролю ефективності управлінських рішень, спрямованих на здешевлення вартості житлового будівництва, обумовила вибір теми роботи та підтверджує її актуальність.

Мета дослідження. Метою роботи є обґрунтування теоретичних і методичних питань, а також розробка науково-практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку, аналізу та контролю витрат на спорудження і введення в дію житла в умовах розвитку інформаційно-аналітичних технологій.

Виклад основного матеріалу. Найбільша кількість господарських операцій, здійснюваних будівельними організаціями, зв'язана з виникненням витрат. Витрати виникають в процесі господарської діяльності та призводять до зменшення ресурсного забезпечення підприємства. Важко переоцінити те значення, що має наявність інформації про виробничі витрати для діяльності будівельної організації. Одним з обов'язкових умов здійснення виробництва продукції - є процес праці, що поєднує три елементи: доцільну діяльність людей (живу

працю), предмети та знаряддя праці. Останні в свою чергу утворюють засоби виробництва, що використовуються для здійснення будь-якого виробничого процесу різноманітних матеріальних благ. Сукупні витрати живої і уречевленої праці на виробництво продукції складають дійсні витрати виробництва. Таке трактування виробничих витрат безпосередньо витікає з визначення К. Маркса: "загальна сума використаної в товарі праці (уречевленої і безпосередньої) створює витрати самого виробництва товару" [1]. Однак і дане поняття виникло не випадково та є результатом еволюції визначень виробничих витрат, які надавалися раніше. Саме на цьому процесі еволюції і вважаємо за потрібним зупинитися докладніше та змістити точку відліку появи поняття виробничі витрати в більш ранній період.

На організацію та методику обліку виробничих витрат будівельних підприємств впливають такі особливості здійснення будівельного процесу: організаційні (відсут-ність потреби в складуванні, зберіганні й транспортуванні будівельної продукції, мобільність будівельних організацій, матеріальних та трудових ресурсів, індивідуальний характер кожного об'єкта будівництва, необхідність зведення тимчасових титульних і не титульних споруд для забезпечення соціально-побутових умов для робітників, залучення до роботи за будівельним контрактом сторонніх субпідрядних організацій тощо), виробничо-технічні (тривалість операційного циклу, значні обсяги незавершеного будівництва, єдність процесів виробництва й реалізації будівельної продукції, залежність будівельного процесу від кліматичних та природних умов тощо) та економічні (індивідуальний порядок ціноутворення на основі специфічної кошторисної документації).

Існуючі на сьогоднішній день способи угруповання статей витрат в будівництві не повною мірою відповідають зростаючим потребам управління будівельним підприємством. Окремі укрупнені статті включають в себе витрати, що мають різний економічний зміст. Діюча типова номенклатура калькуляційних статей не представляє всієї, необхідної для керівництва будівельного підприємства, управлінської інформації і може бути використана в управлінських цілях тільки після додаткового аналізу і обробки. Зокрема, комплексний характер статей не дозволяє чітко розмежувати відповідальність за окремі складові собівартості будівельної продукції, пов'язавши величину витрат з діяльністю конкретних менеджерів. Класифікація витрат за статтями калькуляції повинна враховувати потреби нормативного

обліку, а також давати можливість для реалізації такого важливого інструменту управління витратами, як бюджетування. Для підвищення аналітичності, оперативності обліку і посилення контролю за формуванням собівартості необхідно переглянути методи організації аналітичного обліку та склад калькуляційних одиниць на будівельних підприємствах [2].

Як відомо,автоматизація обліку підвищує ефективність і прискорює процес обробки даних, надає оперативну інформацію для прийняття рішень. Тому доцільно впроваджувати автоматизовані інформаційні системи як для забезпечення управлінського обліку,так і внутрішнього контролю з метою отримання вчасної, достовірної й релевантної інформації. Ось чому важливим елементом організації внутрішнього контролю витрат підприємств з житлового будівництва є формування обліково-інформаційного забезпечення за допомогою автоматизованих інформаційних систем.

У сучасних умовах автоматизовані інформаційні системи управління витратами будівельних підприємств повинні бути зосереджені на виконанні цілої низки завдань. Серед них доцільно виокремити такі:

- підтримка процедур управління закупівлями сировини;

- підтримка процедур бюджетування витрат підприємства та витрат за центрами відповідальності;

- забезпечення контролю за обсягом виробництва та реалізації продукції; збір та обробка фактичних даних про споживання ресурсів як у основному, так і допоміжних, обслуговуючих та побічних ресурсів підприємства.

Виходячи з дослідження функціональних можливостей програм, які використовуються даними підприємствами, на нашу думку,можна поділити на дві групи [3]:

- спеціалізовані програми для обліку основних господарських операцій будівельних підприємств, із обмеженими можливостями щодо внутрішнього контролю витрат підприємства загалом та центрів відповідальності зокрема;

- програми 1С: Підприємство, які мають інтегровані модулі для управління підприємствами та володіють функціоналом, що забезпечує вирішення класичних завдань обліку та можливості щодо внутрішнього контролю витрат підприємства загалом та центрів відповідальності зокрема.

Водночас існуючі нині автоматизовані інформаційні системи не дозволяють організувати внутрішній контроль витрат будівельного підприємства за центрами відповідальності на основі використання системи бюджетів для кожного центру витрат, формування управлінської внутрішньої звітності про їх виконання та відомостей внутрішнього контролю виконання бюджетів.

У сучасних автоматизованих інформаційних системах передбачена можливість ведення бухгалтерського обліку витрат центрів фінансової відповідальності. Водночас на підприємствах з виробництва цукру виникає потреба в ідентифікації витрат структурних підрозділів як центрів витрат. Зауважимо, що така потреба зумовлена не тільки бажанням керівництва отримати інформацію про фактичні витрати структурних підрозділів, але й порівняти їх із запланованими чи бюджетними показниками у системі внутрішнього контролю [4]. Причому це стосується як відображення в програмі фактичних даних щодо здійснення господарських операцій, так і відображення планових даних на етапі підготовки бюджетів центрів відповідальності. Не менш важливим, із позиції ведення аналітичного обліку та здійснення контролю за дотриманням бюджетів центрів відповідальності, є використання довідників підрозділів підприємства та центрів фінансової відповідальності. Тому забезпечення узгодженості між цими довідниками та довідником типів центрів відповідальності є важливим завданням автоматизації управління та ведення обліку і контролю витрат підприємств.

Автоматизовані інформаційні системи повинні використовувати принцип одноразового внесення первинних даних про господарські операції та використання їх як для потреб фінансового обліку,так і для управлінського обліку та внутрішнього контролю витрат. З огляду на це нами пропонується встановлювати зв’язок між господарськими операціями підприємства й операціями формування витрат за декаду для кожного центру відповідальності під час відображення господарської операції в програмі. В основу побудови алгоритму встановлення такого зв’язку має покладатися послідовність внесення даних, яка би передбачала ідентифікацію витрат центру відповідальності за їх статтями, виходячи з господарської операції з використанням довідників типів центрів відповідальності, підрозділів підприємства, господарських операцій, працівників, матеріальних ресурсів, основних засобів, статей витрат та одиниць виміру [5]. Інакше кажучи, спочатку в

автоматизовану інформаційну систему вносять облікові дані про господарську операцію підприємства, а потім дані про формування статті витрат конкретного центру витрат за звітний період.

Висновки. В сучасних умовах автоматизовані інформаційні системи є важливою складовою системи управління будівельними підприємствами. Існуючі підходи розробників програмного забезпечення, які полягають у роздільному існуванні автоматизованих інформаційних систем для обліку окремих операцій постачання сировини та проведення будівельних операцій й програм для автоматизації обліку основних господарських операцій підприємств, створюють низку проблем в організації обліково-інформаційного забезпечення організації внутрішнього контролю витрат підприємств. Вирішення цих проблем лежить у площині максимальної інтеграції автоматизованих інформаційних систем, що спеціалізуються на автоматизації основних господарських процесів та ПП 1С: Управління промисловим підприємством.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Белоусова И. Проблемы внедрения управленческого учета на предприятиях // Бухгалтерский учет и аудит – 2005. – № 5. – С. 30-34.

2. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика / В.С. Лень, В.В. Гливенко; за ред. В.С. Леня. – Вид. 4-те. – Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2012. – 752 с.

3. Волкова І. А. Бухгалтерський облік у банках Навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2009. – 520 с.

4. Коновова О.Є. Удосконалення організації обліку витрат будівельного підприємства / О.Є. Кононова К.І. Просенко // [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/6_2_2016ua/7.pdf

5. Рибакова Л.П. Облік і внутрішній контроль витрат підприємства з виробництва цукру / Л.П. Рибакова // Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozdily/Aspirantura/Rady/Spec_vchena_rada/Dysertacii/2016_05/Ribakova_L_P_Dysertaciya.pdf

Донченко Дмитро Сергійович,
студент групи ОМФз-18-3
ННІ обліку, аналізи та аудиту
Науковий керівник:
Проскура Катерина Петрівна,
д.е.н., професор, професор кафедри аудиту та економічного аналізу

ЕКСПЕРТНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ТА ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ВИСНОВКУ ЕКСПЕРТИЗИ

Основні засоби (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Багато науковців досліджували питання судовобухгалтерської експертизи, у тому числі і аспекти її організації. Серед таких як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Гуляєва, М.Ф. Базась [1], Г.Г. Мумінова-Савіна [4], В.Д. Понікаров [5] та ін. Які зробили значний внесок у дослідженні теорії та практики судовобухгалтерської експертизи, але питання стосовно організаційних засад судово-бухгалтерської експертизи операцій з основними засобами залишились недосліджені в повному обсязі.

У практиці проведення судово-бухгалтерських експертиз зловживання, пов'язані з основними засобами, зустрічаються відносно рідко. Значно частіше досліджуються матеріали у справах, пов'язаних із крадіжками та нестачами малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Основними завданнями, які розв'язує судово-бухгалтерська експертиза стану і операцій з основними засобами та МШП, є:

- установлення правильності документального оформлення операцій з надходження, переміщення та використання основних засобів та МШП;

- установлення відповідності відображення в бухгалтерському обліку операцій з основними засобами та МШП вимогам чинних нормативних актів з бухгалтерського обліку та звітності;

- установлення наявних фактів порушення чинного законодавства щодо правомірності та обґрунтованості управлінських рішень відповідальних працівників підприємства в разі придбання, використання, реалізації і ліквідації окремих об'єктів основних засобів;

- установлення посадової особи, яка відповідальна за здійснення та документальне оформлення незаконної господарської операції;

- перевірка правильності віднесення окремих об'єктів до складу основних засобів та МШП;

- перевірка правильності нарахування амортизації, своєчасність та повнота віднесення її до витрат підприємства:

- установлення правильності визначення і списання збитків, що були понесені внаслідок ліквідації неповною мірою амортизованих об'єктів;

- перевірка правильності ведення обліку операцій, пов'язаних з реалізацією непотрібного і зайвого обладнання;

- визначення впливу операцій з основними засобами на оподатковуваний прибуток.

Об'єктами досліджень судово-бухгалтерської експертизи є будь-які господарські операції з основними засобами та МШП, які здійснювалися на підприємстві протягом певного періоду. Експерт досліджує отримані від слідчого або суду інвентаризаційні описи, порівнювальні відомості, акти інвентаризаційних комісій, письмові пояснення матеріально відповідальних осіб, протоколи, накази та інші документи. При цьому він перевіряє, чи був виконаний передбачений інструкцією порядок проведення інвентаризації, чи правильно оформлені інвентаризаційні матеріали, чи обґрунтовані результати зіставлення облікових та фактичних даних про залишки цінностей.

Досліджуючи нестачі основних засобів та МШП, експерт-бухгалтер використовує первинні документи, матеріали інвентаризації, усі бухгалтерські записи, надані для розгляду, які звіряються з первинними документами про надходження, вибуття і рух основних засобів та МШП.

Таким чином, об'єктами дослідження операцій з основними засобами та МШП є:

- реальність відображення в балансі;

- достовірність оцінки;

- надходження, вибуття та достовірність відображення їх в обліку;

- правильність нарахування та відображення в обліку амортизації та зносу;

- дооцінка, уцінка, правильність відображення її в обліку та фінансовій звітності;

- стан збереження основних засобів та МШП.

Основні джерела інформації - нормативні акти, якими керується експерт-бухгалтер під час експертного дослідження операцій з основними засобами та МШП:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Затверджений постановою ВР України від 16.07.1999 р. №996-XIV.

2. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Затверджений постановою ВР України від 21.12.2000 р. №2181-111.

3. Інструкція про порядок нарахування пені. Затверджена наказом ДПА України від 01.03.2001 р. № 77.

4. Інструкція про порядок застосування та стягнення штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби. Затверджена наказом ДПА України від 17.03.2001 р. № 110.

5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс». Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. № 87 (зі змінами і доповненнями).

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затверджене наказом Міністерства фінансів України від20.10.1999 р. №246.

10. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку. Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356.

11. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків. Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69. Зареєстрована в Міністерстві юстиції України 26.08.1994 р. за № 202/ 412. (зі змінами і доповненнями).

До фактографічної інформації належать:

- акт приймання-передачі основних засобів 03-1;
- акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів 03-2;
- акт на списання основних засобів 03-3;
- акт на списання автотранспортних засобів 03-4;
- інвентарна картка обліку основних засобів 03-6;
- опис інвентарних карток з обліку основних засобів 03-7;
- розрахунок амортизації основних засобів 03-15, 03-16;
- інвентаризаційні описи;
- облікові регістри синтетичного обліку основних засобів та МШП (відомості, журнали, книги);
- рахунки Головної книги, які призначені для обліку основних засобів, їх зносу та МШП (10 «Основні засоби», 13 «Знос необоротних активів», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та ін.);
- бухгалтерський баланс звітного періоду; «звіт про рух основних засобів»;
- фінансова звітність за попередній звітний період;
- контракти, договори про оренду, страхові поліси;
- комп'ютерна інформація;
- наказ про облікову політику в частині обліку основних засобів та МШП.

(У цьому переліку фактографічної інформації наведено не всю базу даних, а лише основну).

Під час проведення експертного дослідження операції з основними засобами та МШП використовують такі основні методичні прийоми: розрахунково-аналітичні, документальні, прийоми арифметичної, зустрічної перевірки, фактичного контролю, дослідження облікових даних, прийоми узагальнення і реалізації результатів експертизи та ін.

Методика експертного дослідження операцій з основними засобами, малоцінними та швидкозношуваними предметами (МШП)

Відповідно до Закону України «Про підприємства в Україні» основні засоби підприємства є головним елементом його матеріально-

технічної бази. Підприємству надані права володіння, розпорядження основними засобами та їх використання.

На початку дослідження експерт-бухгалтер повинен установити правомірність віднесення окремих об'єктів до основних засобів. Основні засоби, які будуть визнані непридатними для використання протягом звітного періоду, мають бути списані на витрати цього періоду за їхньою залишковою вартістю. Експерт мусить упевнитися в тому, що основні засоби, які за даними бухгалтерського обліку повністю зношені, не можуть принести в майбутньому економічної вигоди, переоцінені за їхньою залишковою вартістю і відображені у складі необоротних активів підприємства. Важливим завданням експерта-бухгалтера є також перевірка правильності формування первісної вартості основних засобів, що визначено в П(С)БО 7.

Якщо підприємство придбаває основні засоби, які були в експлуатації, то, зараховуючи їх на баланс, потрібно відобразити і суму переданого зносу (продавець повинен указати її в акті прийомки-передачі). У разі безкоштовного отримання основних засобів вони мають бути оцінені за ринковою, а не за залишковою вартістю.

Експерту-бухгалтеру слід також пам'ятати, що за основними засобами справедлива вартість визначається в разі:

- безкоштовної передачі основних засобів;
- якщо основні засоби отримані внаслідок бартерних операцій;
- кщо основні засоби передані як внесок до статутного капіталу.

Експерт-бухгалтер мусить також перевірити операції зМШП, а саме:

- закріплення МШП за конкретними відповідальними особами, правильність оформлення документами операцій з експлуатації МШП та їх оперативного обліку;
- перевірку правильності нарахування зносу МШП та включення його у виробничі витрати. Треба мати на увазі, що підприємство самостійно встановлює метод нарахування зносу МШП, і цього методу воно має дотримуватися протягом року.

Експерт-бухгалтер також застосовує дані податкового обліку. Це робиться насамперед для правильності визначення об'єктів оподаткування. Так, згідно зі ст. 4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» прибуток як об'єкт оподаткування визначається способом зменшення скоригованого валового прибутку за звітний період:

- на суму валових витрат;

- суму амортизаційних відрахувань.

Крім того, експерту-бухгалтеру необхідно дослідити матеріали інвентаризації основних засобів і МШП та звернути увагу на точність визначення збитку, який підлягає відшкодуванню винними особами.

Під час дослідження матеріалів інвентаризації основних засобів, крім указаних вище питань, експерт-бухгалтер повинен розглянути такі моменти:

- правильність віднесення до основних засобів матеріальних цінностей, що перебувають на балансі господарського органу;

- точність визначення балансової вартості основних засобів на початок кожного звітного періоду;

- обґрунтованість індексації основних фондів;

- правильність нарахування амортизації (зносу) основних засобів тощо.

Експерт-бухгалтер також має ретельно перевірити правильність відображення в обліку основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Особливо важлива точна експертна оцінка результатів інвентаризації майна державного підприємства, яке приватизується або передається в оренду, оскільки заниження вартості таких об'єктів стає одним з найбільш характерних правопорушень у сфері економіки України.

Таким чином, експерту-бухгалтеру для розв'язання поставлених питань частіше за все необхідно встановити розмір нестач та лишків основних засобів і МШП, обґрунтованість списання цих цінностей, правильність оприбуткування, правильність застосування норм амортизаційних відрахувань, зносу та ін.

Методика експертного дослідження операцій з основними засобами полягає в перевірці та порівнянні балансових (звітних) даних про залишки основних засобів з даними синтетичного та аналітичного обліку. При цьому бухгалтерські записи звіряються з первинними документами про надходження та вибуття основних засобів (акти приймання, накладні, акти ліквідації основних засобів, довідки про нараховану суму амортизації, дані про витрати на капітальний ремонт та ін).

Висновок експертизи, що виконується під час судового розгляду, складається з урахуванням таких особливостей:

- у вступній частині висновку не записують про попередження експерта про відповідальність за надання свідомо помилкового висновку, тому що це роблять у протоколі судового засідання;

- якщо з питань, що їх дозволять ставити під час судового розгляду, проводилася судова експертиза на попередніх стадіях процесу, і експерт-бухгалтер згоден з її висновками, він вправі посилатися на них.

Висновок експертизи й усі додатки до нього складають у двох примірниках, один з яких направляється особі чи органу, що призначили експертизу, а другий залишається в архіві експертної установи.

Копія висновку експертизи, проведеної під час судового розгляду, разом з копією ухвали суду про її призначення подається експертом до експертної установи.

Згідно зі ст. 67 Кримінально-процесуального кодексу України суд, прокурор, слідчий та особа, що проводили слідство, зважують докази на свій власний розсуд, який ґрунтується на різнобічному, повному й об'єктивному розгляді всіх обставин справи в їх сукупності, керуючись законом. Це правило повністю стосується і висновку експертів-бухгалтерів, бо докази не мають заздалегідь установленої сили, і висновки експертів не мають ніяких переваг проти інших доказів (документів, свідчень тощо).

Проте на практиці доказове значення висновків експерта іноді значно завищується, оскільки вважається, що якщо вони базуються на використанні спеціальних наукових знань, то не може бути сумнівів у їх правдивості. Водночас як з об'єктивних, так і із суб'єктивних причин висновок експерта може бути помилковим та повністю або частково необґрунтованим. У зв'язку з цим висновок експерта обов'язково має бути оцінений слідчим, адвокатом та суддею.

Ст. 77 КПК України передбачені випадки, коли експерт не має можливості надати висновок:

- якщо поставлені перед експертом питання виходять за межійого спеціальних знань;

- якщо надані експерту матеріали є недостатніми для надання висновку.

За наявності цих обставин експерт у письмовій формі повідомляє орган, що призначив експертизу, про неможливість дати висновок. Однак у КПК немає вказівок, в якій формі таке повідомлення має бути складене, також не передбачений і зміст цього документа.

На наш погляд, повідомлення про неможливість дати висновок має складатися за змістом, аналогічним висновку експерта, з тією різницею, що замість викладення дослідження з поставлених питань треба навести обґрунтування неможливості надати висновок.

У разі неповноти матеріалів експерт перш за все зобов'язаний порушити клопотання про їх витребування та залучення до справи. Необхідність у складанні повідомлення про неможливість дати висновок виникає в цьому разі тільки тоді, коли слідчий або суд вичерпали всі шанси надати експерту необхідні матеріали або коли надані експерту матеріали недоброякісні, бухгалтерський облік перебуває в незадовільному стані, через що керуватися ним не можна.

Повідомлення про неможливість дати висновок має бути мотивованим: у ньому вказується, чому експерт уважає, що питання не входять до його компетенції, або чому на підставі матеріалів, поданих для дослідження, не можна відповісти на поставлені питання. В останньому разі бажано конкретно вказати, відсутність саме яких матеріалів перешкоджає наданню висновку.

У випадках, коли експерт-бухгалтер на одні запитання дає відповіді, а на інші відповісти не в змозі, складається один документ - висновок експерта. Проте та частина цього висновку, де експерт мотивує свою відмову від відповідей на поставлені питання, має характер повідомлення про неможливість дати висновок.

Повідомлення про неможливість проведення експертизи складається у двох примірниках, підписується експертом та засвідчується печаткою експертної установи. Один примірник керівник експертної установи надсилає особі або органу, які призначили експертизу, а другий залишається в експертній установі.

Якщо таке повідомлення дається під час судового розгляду, то його складає і підписує експерт у двох примірниках, один з яких подається до суду, а другий - керівникові експертної установи.

Висновки. Розуміння методико-організаційних засад судовобухгалтерської експертизи операцій з основними засобами виділяє та чітко обґрунтовує окремі елементи цього поняття та дозволяє підвищити ефективність проведення експертного дослідження, його результативність. Успіх експертизи багато залежить, як було здійснено планування проведення експертизи. Ефективне планування передбачає розподіл обов'язків з-поміж експертів, щоб вони відповідали їхній кваліфікації та досвіду для досягнення найліпших результатів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи: навч. По-сібн. / М. Ф. Базась. — К., 2007. — 488 с.

2. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарноматеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків. Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69. Зареєстрована в Міністерстві юстиції України 26.08.1994 р. за № 202/412 (зі змінами і доповненнями № 1116 від 08.09.2011 р).

3. Косовиць Л. Облік основних засобів за МСФЗ // Головбух. – 2008. – № 35. – С. 17– 23.

4. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : : Навч.–метод. посіб. для самост. вивч. Дисципліни — К. : ХНЕУ, 2004. — 268 с.

5. Понікаров В. Д. Судово–економічна експертиза : навч. посібн. / В. Д. Понікаров. — Х., 2005. — 232 с.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №7 "Основні засоби". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 №627.

Жердєв Владислав Костянтинович,
студент групи ОМФз-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Білобровенко Тетяна Володимирівна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту та економічного аналізу

МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ПІДПРИЄМСТВА З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ І ПІДРЯДНИКАМИ

У процесі господарської діяльності підприємства вступають у розрахункові відносини з постачальниками та підрядниками. Підприємства здійснюють різні розрахунки як безготівкового порядку, так і з використанням готівкових коштів, векселів, товарообмінних операцій. Щоб уникнути порушень і зловживань під час здійснення розрахункових операцій, потрібно здійснювати постійний контроль за їх проведенням та відображенням у бухгалтерському обліку. «Оскільки основну частину закуплених сировини, матеріалів, товарів, послуг підприємства отримують від постачальників, то основну частину розрахункових операцій становлять розрахунки з постачальниками і підрядниками» [1].

Питанням обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками присвячені праці таких вітчизняних та іноземних науковців: Ф. Ф. Бутинця, Л.В. Безкоровайна, О.І. Коблянської, .В. Нарєжний, С.А. Ніколаєва, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, В.О.Шевчук, В.Г. Швеця та ін.

Звідси метою дослідження є поглиблення та закріплення теоретичних і практичних знань з обліку і аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками, виявлення практичних проблем щодо реалізації методики та організації обліку і аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками та розробка рекомендацій щодо усунення недоліків та поліпшення практики обліку і аудиту розрахунків із постачальниками і підрядниками.

Будь-яке виробниче підприємство створюється з метою виготовлення продукції та її реалізації. Але здійснення процесу виробництва

неможливе без наявності обладнання, устаткування будівель, матеріалів, які в процесі обробки перетворюються на готовий продукт. Таким чином, процес придбання засобів виробництва є важливою передумовою для здійснення основної діяльності підприємства.

«Процес постачання (придбання) – це сукупність операцій по забезпеченню підприємства предметами та засобами праці, необхідними для здійснення господарської діяльності. В процесі придбання відбувається заготівля всього необхідного для процесу виробництва: основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних ресурсів. Цей процес повинен здійснюватися безперервно та рівномірно, оскільки надлишок або недостача матеріальних запасів негативно впливає на кінцевий результат господарської діяльності. Основними завданнями обліку процесу постачання є:

– правильне і своєчасне встановлення обсягу необхідних оборотних і необоротних активів;

– виявлення всіх витрат, пов'язаних із заготівлею засобів та предметів праці;

– визначення фактичної собівартості придбаних засобів та предметів праці;

– визначення результатів постачальницької діяльності, облік розрахунків з постачальниками за придбані цінності» [3].

Елементом обліку процесу постачання є облік розрахункових операцій з постачальниками та підрядниками. Представимо визначення останніх:

Постачальники – «це юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання ТМЦ, надають послуги, виконують роботи» [2, с. 118].

Підрядники – «це спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво» [2, с. 118].

Завданнями обліку розрахункових операцій з постачальниками і підрядниками є:

– «своєчасне документальне оформлення розрахункових операцій;

– ведення аналітичного і синтетичного обліку розрахунків з постачальниками з дотриманням принципів бухгалтерського обліку;

– своєчасне і достовірне відображення розрахункових операцій у податковому обліку;

– своєчасна взаємна звірка розрахунків з кредиторами і дебіторами;

– недопущення нереальної кредиторської та дебіторської заборгованості;

– недопущення порушення строків оплати нерезидентами експортного товару, строків отримання оплаченого імпортного товару, а також строків отримання імпортного товару по бартерним операціям;

– своєчасне і якісне проведення річної інвентаризації розрахунків з постачальниками;

– дотримання умов поставки, передбачених у договорі або контракті купівлі-продажу, в ньому повинна міститися письмова згода сторін про поставку товарів, а також зобов'язання сплатити за нього грошову суму. Виконання вищевказаних завдань забезпечує комплексність обліку розрахунків з постачальниками, сприяє усесторонньому контролю за ними» [2, с. 125].

Основними джерелами інформації для контролю розрахункових відносин з постачальниками і підрядниками є первинні документи. Основними типовими документами з оприбуткування запасів від вітчизняного постачальника є накладні, товарнотранспортні накладні, залізничні накладні, акти про приймання матеріалів, податкові накладні, тощо. У випадках, коли є розбіжності кількості та якості з даними супровідних документів постачальника, а також для матеріалів, що надійшли без платіжних документів, складають Акт про приймання матеріалів. Цей акт є основою для подання претензій до залізниці про відшкодування збитків.

Мета аудиту розрахунків з постачальникам і підрядниками відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» [5] полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про розрахунки з постачальниками і підрядниками. Виходячи з мети, основними завданнями аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками є такі:

– «контроль за дотриманням чинного законодавства щодо розрахунків з постачальниками і підрядниками;

– перевірка наявності і правильності оформлення документів з поставки товарноматеріальних цінностей (договорів, рахунків фактур, актів звіряння розрахунків);

– встановлення правильності здійснення розрахунків з постачальниками та підрядниками і відображення їх в обліку;

– визначення правильності оцінки отриманих товарів при бартерних (товарообмінних) операціях;

– підтвердження повноти і своєчасності оприбуткування отриманих цінностей і обліку спожитих робіт, послуг;

– встановлення правильності оформлення та відображення в обліку виданих авансів, пред'явлення претензій;

– встановлення правильності відображення за відповідними статтями кредиторської заборгованості в балансі підприємства:

– встановлення причин і строків виникнення заборгованості за розрахунками, визначення реальності та шляхів її погашення;

– перевірка дотримання фінансово-розрахункової дисципліни та її впливу на платоспроможність підприємства» [1].

До типових порушень при аудиті з постачальниками та підрядникам необхідно віднести такі: «недостовірність поданих до оплати рахунків постачальників; неправильний перелік кредиторів; невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліків розрахунків; неправильне оформлення первинних бухгалтерських документів; неправильна кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку за обліку з розрахунків; несвоєчасність розрахунків з постачальниками та підрядниками підприємства; неправильне відображення заборгованості у фінансовій звітності за строками її виникнення та погашення або непогашення» [2, с. 218].

Дослідження сукупності теоретичних, методичних та організаційних засад обліку та аудиту розрахунків підприємств з постачальниками і підрядниками дозволило сформувати висновки, які висвітлюють вирішення основних завдань статті відповідно до поставленої мети:

- для характеристики об'єкту дослідження уточнено підходи до сутності понять «постачальники», «підрядники» як об'єктів обліку та аудиту. Уточнено мету, об'єкти обліку операцій розрахунків підприємств з постачальниками і підрядниками для потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів, що дозволило поглибити розуміння цих категорій;

- зокрема розглянуто документальне оформлення операцій з постачальниками і підрядниками, та виділено основні завдання аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит розрахунків з постачальниками і підрядниками / URL : http://library.if.ua/book/78/5603.html.

2. Коблянська О. І. Фінансовий облік : навч. посіб. 2-ге вид., випр. і доп. К. : Знання, 2007. 471 с.

3. Безкоровайна Л.В. Особливості бухгалтерського обліку дебіторської і кредиторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній практиці. *Ефективна економіка.* 2016. / URL : http://www.m.nayka.com.ua/?op=1&j=efektyvna-ekonomika&s=eng&z=5310

4. Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи : Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 37 / URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_051.

5. Фінансові інструменти: подання : Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 32 / URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_029.

Зайцев Дмитро Олексійович,
студент групи ОМФз-18-3
ННІ обліку, аналізу та аудиту
Науковий керівник:
Сидоренко Олексій Миколайович,
к.е.н., доцент

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ВЕДЕННЯ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

Постановка проблеми. На сьогоднішній день, з сучасним етапом розвитку національної економіки відбувається становлення системи ринкових відносин, її господарського механізму. У зв'язку з цим, виникає проблема, яка набуває все більшої актуальності, удосконалення обліку витрат, доходів та фінансових результатів. Адже, основою ринкових відносин є економічні показники, які є обов'язковими при наданні об'єктивної оцінки виробничо-господарської діяльності підприємства. Основними показниками фінансово-господарської діяльності підприємства є фінансовий результат, який потребує сучасних методів при здійсненні діяльності підприємства.

Аналіз здійснення обліку витрат, доходів допомагає визначити, рівень перебування підприємства, здатність мінімально розрахувати майбутній фінансовий результат. Актуальним є сьогодні питання, методи обліку витрат, що висвітлюється, адже, це являє собою основу побудови методики обліку доходів, витрат та фінансового результату.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням окресленої проблематики займалося багато вчених, науковців, практиків, тощо. Основними з яких є наші вітчизняні науковці: М.Т. Білуха, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєв, Ю.А. Верига, С.Ф. Голова, І.В. Замула, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В.О. Ластовецький, Ю.Я. Литвин, В.Г. Лінник, Н.Л. Правдюк, М.С. Пушкар, В.В. Сопка, Л.К. Сук, В.О. Шевчук, І.Й. Яремка й інших.

У зарубіжній літературі питання фінансового обліку доходів, витрат і фінансових результатів розкриті в працях М.Ф. Ван Бреда, Джері Ж. Вейганта, Т.М. Малькової, Д. Міддлтона, Р. Мюллендорфа, Б. Нідлза, Я.В. Соколова, Террі Д. Уорфілда, Дж. Фостера, Е.С. Хендриксена та інших. Але дослідження вітчизняних науковців, не дало багато результатів, а навпаки тільки обумовили мету написання даної статті.

Метою статті є дослідження теоретико-методологічних основ здійснення фінансового обліку доходів, витрат та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання, та формування відповідних науково-практичних рекомендацій.

Основні результати дослідження. Основи організації обліку доходів, витрат та фінансових результатів розглядаються на двох рівнях, серед яких державний та рівень на самому підприємстві. Державний рівень, регламентується на законодавчому рівні, міністерствами, іншими органами, які відносяться до даної компетенції. А вже потім відбувається побудова другого рівня, в межах підприємства. Тож, не дивлячись на різну сутність організації обліку, науковці сходяться до наступного: «організація обліку доходів, витрат та фінансових результатів має певну структуру взаємопов'язаних елементів: первинних документів, облікових регістрів, технічних засобів, персоналу тощо, механізм функціонування та процеси в системі, що передбачають збір, обробку та передачу облікової інформації з метою надання користувачам неупередженої звітності та контролю ефективності господарської діяльності підприємства. Крім того, організація обліку перебуває не тільки в статичному, а й динамічному стані, тому забезпечується її всебічний розвиток як на рівні підприємства, так і держави» [1, с. 6].

Згідно з працями Н. Селезньової організація обліку залежить від багатьох чинників [2, с. 9]:

- технологічного процесу на підприємстві;
- складу та обсягу відомостей, необхідних для управління господарськими процесами;
- нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік;
- принципів матеріальної відповідальності;
- структури бухгалтерського апарату та розподілу обов'язків між працівниками; документообігу;
- форми ведення бухгалтерського обліку; наукової організації праці».

Наступним обов'язковим теоретичним аспектом ведення обліку доходів, витрат та фінансового результату є організаційна форма ведення обліку. Саме тут виникає питання, у виявленні наступних недоліків: «контроль за здійснюваними операціями ведеться відірвано від місця їх проведення та документування, що знижує як його оперативність, так і дієвість, керівники господарських одиниць мають недостатнє інформаційне забезпечення під час прийняття відповідних рішень або здійснення поточного контролю за діяльністю підрозділу» [3, с. 307], збільшення, тривалості документообігу.

Вивчаючи питання організації основ обліку доходів, витрат та фінансового результату, не можливо уникнути питання проблематики методики здійснення обліку. Детальніше хочеться проаналізувати методи обліку витрат – що являють собою сукупність прийомів організації документування та відображення витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції і необхідну інформацію для контролю за процесом формування собівартості продукції [4, с. 206], а також розділяються на дві групи: традиційні (ті що, здебільшого застосовуються у вітчизняній практиці) та запозичені (створені та поширені в зарубіжних країнах, та стали популярними Україні зовсім недавно, зорієнтованими на європейські стандарти обліку.

Відповідно до праць В.Ф. Палія, який займався розділення традиційного методу на 2 блоки:

- нормативний;
- ненормативний.

«Ненормативний метод обліку пов'язаний насамперед із центрами відповідальності, місцями виникнення витрат, елементами витрат і статтями собівартості. Нормативний метод пов'язаний з

елементами витрат, статтями собівартості та змінами норм. Науковці-економісти донині не виробили єдиної думки щодо того, які методи обліку вважати традиційними» [5, с.58].

Розглядаючи думки інших вітчизняних вчених, розкривається інше визначення методу обліку витрат, як єдиний процес дослідження витрат підприємств конкретного типу на виробництво та реалізацію продукції з позицій вимірювання, аналізу, контролю та визначення собівартості виробів та робіт, а Т.В. Барановська «розуміє під методом обліку витрат метод пізнання витрат і зазначає, що його завдання – це відображення процесу формування витрат у конкретних умовах виробництва. Вона підкреслює, що в обліковій практиці метод обліку витрат тотожний з об'єктами їх обліку, які є засобом розмежування витрат за їх призначенням і місцем виникнення» [6, с. 3-5].

Одним з сучасних та відомих методів обліку витрат, доходів та фінансових результатів є метод калькуляції, що в більшості випадків являє собі заключний етап обліку, предметом якого є те, що в ній відбивається – витрати.

Вище зазначена, справедлива вартість, не є виправдною, оскільки:

- механізм її застосування не є врегульований законодавством держави;

- існує су переченням історичним принципам фактичної собівартості;

- «за умови перевищення справедливої вартості над витратами на виробництво (біологічні перетворення) та відображенні доходів від первісного визнання біологічних активів і готової продукції в кінці року, на рахунку 23 «Виробництво» впродовж року буде кредитовий залишок» [7, с. 40].

На нашу думку, перелічені методи є недостатніми і використання методу по процесного, буде більш актуальним. Суть даного методу полягає в тому, «що майже всі витрати обліковуються за окремими технологічними процесами, за місцем їх виникнення. За допомогою цього методу можна зрозуміти, який розмір витрат та на якому саме процесі, що допомагає головному бухгалтеру та керівництву відстежувати ефективність того чи іншого підрозділу, який виконує певний процес. По процесний метод обліку витрат також допомагає керівництву розробити план, щоб зекономити, але не зашкодити процесу виробництва, і щоб ця економія не вплинула на якість товару» [8, с. 25].

Висновки. Організація основних теоретичних аспектів організації обліку доходів, витрат і фінансових результатів є часткою структури управління підприємством. Як було замічено, сутність її трактується по-різному.

Отже, виходячи з вищевикладеного, розглянуті доходи та витрати, дадуть результат визначення фінансових результатів, тоді як буде налагоджена методика фінансового обліку. Але ми бачимо відсутність сучасної класифікації методів обліку витрат, доходів та фінансового результату. Запропонований нами метод вирішення даного питання, на нашу думку буде найбільш ефективним.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник / В. Сопко, В.З авгородній. – К.: КНЕУ, 2010. – 260 с.

2. Селезнева Н.Н. Учетная политика /Н.Н.Селезнева, И.П.Скоблева. –Спб.: «Специальная література», 2015. –115 с.

3. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник/ М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. –К.: КНЕУ, 2009. –334 с

4. Безруких П.С. Организация бухгалтерського учета на предприятиях [Текст] / П.С. Безруких – М.: Финансы, 2014. – 206 с.

5. Палий В.Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного розчета / В.Ф. Палий, М.В. Палий // Бухгалтерский учет – 2000. № 17. – С. 58–62.

6. Барановська Т.В. Актуальність наукових досліджень з питань облікової політики / Т.В. Барановська // Матеріали Міжнар. наук. практ. конф. «Наука й освіта – 2003». – Д. : Наука і освіта, 2003. – Т. 25 : Економіка. – С. 3–5.

7. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2016. – № 6. – С. 34–42

8. Кулинич М.Б. Взаємозв'язок методів калькулювання і методів обліку витрат у вітчизняній і міжнародній обліковій практиці / М.Б. Кулинич, В.В. Фреюк ; Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет / Агросвіт. – Дніпропетровськ, 2014. – № 7. – С. 25.

Наукове видання

Серія «Наукові роботи студентів УДФСУ»

ЗБІРНИК СТАТЕЙ ЗДОБУВАЧІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ ДРУГОГО (МАГІСТЕРСЬКОГО) РІВНЯ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВОГО ІНСТИТУТУ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

У трьох частинах

Частина 2

Відповідальний за випуск	*Н. П. Мацелюх*
Відповідальний редактор	*В. А. Таращенко*
Форматування та комп'ютерна верстка	*Д. П. Завальніцька*

Матеріали друкуються в авторській редакції

Здано до друку 18.11.2019. Формат 60×84/16
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman».
Друк. арк. 17,5.
Тираж 300 примірників. Замовлення № 848.

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром
Університету ДФС України
08200, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016