

УДК 338

Фаріон А.І., к.е.н.

Тернопільський національний економічний університет

КЛАСТЕРНИЙ ПІДХІД ДЛЯ АНАЛІЗУ ТА ПРОГНОЗУВАННЯ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

Розглянуто принципи і методи кластерного аналізу з метою прогнозування доходів і видатків державного сектора економіки України, вибрано точний вимір тісноти зв'язку між об'єктами потенціального кластера, виміряний в певній метричній системі. Проаналізовано необхідність застосування кластерного методу дослідження і розвитку з метою адаптації економіки до світових стандартів. На основі проведених досліджень, проаналізовано результати кластерного аналізу областей України за рівнем доходів і видатків суб'єктів державного сектора економіки.

Ключові слова. Кластерний аналіз, кластер, державний сектор економіки, кластеризація, суб'єкти державного сектора, доходи і видатки державного сектора, основні показники, методи.

Farion A.

CLUSTER APPROACH FOR ANALYSIS AND PREDICTION OF INCOME AND EXPENDITURE PUBLIC SECTOR UKRAINE

There were viewed the principles and methods of cluster analysis with goals to forecast the revenues and expenditures of the public sector in Ukraine, was selected the exact dimension of distress communications between objects cluster potential, measured in some metric system. It was analyzed the necessity for using a cluster analysis method of research and development to help economy with an adaption to the international standards. On the bases of implemented research, were analyzed the results of cluster analysis of Ukrainian regions according terms of income and expenditures of the public sector entities.

Key words. Cluster analysis, cluster, public sector, clustering, subjects of public sector, revenues and expenditures of the public sector, key indicators and methods.

Фарион А.И.

КЛАСТЕРНЫЙ ПОДХОД ДЛЯ АНАЛИЗА И ПРОГНОЗИРОВАНИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ УКРАИНЫ

Рассмотрены принципы и методы кластерного анализа с целью прогнозирования доходов и расходов государственного сектора экономики Украины,

Фаріон А.І.

выбрано точное измерение тесноты связи между объектами потенциального кластера, измеренное в определенной метрической системе. Проанализированы необходимость применения кластерного метода исследования и развития с целью адаптации экономики к мировым стандартам. На основе проведенных исследований, проанализированы результаты кластерного анализа областей Украины по уровню доходов и расходов субъектов государственного сектора экономики.

Ключевые слова. Кластерный анализ, кластер, государственный сектор экономики, кластеризация, субъекты государственного сектора, доходы и расходы государственного сектора, основные показатели, методы.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливим науковим та практичним завданням. Сьогодні перед Україною стоїть нелегке завдання вибору ефективного шляху майбутнього розвитку з подолання кризи і впровадженню ефективних методів сприяння соціально-економічному розвитку країни.

Прогнозування доходів і видатків суб'єктів державного сектора економіки найчастіше здійснюється з використанням методів математичної статистики. При цьому виникає потреба обробки великої кількості показників, які характеризують стан об'єктів дослідження. Виникає так звана проблема зниження розмірності признакового простору для наступної класифікації об'єктів дослідження відповідно до критеріїв, заданих умовою дослідження.

На виконання Закону України “Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України” і Бюджетного кодексу України, з метою формування цілісної системи прогнозних і програмних документів економічного і соціального розвитку України, окремих галузей економіки та адміністративно-територіальних одиниць, забезпечення складання проекту державного бюджету на відповідний рік постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.2003 р. № 621 було затверджено Порядок розроблення прогнозних і програмних документів економічного і соціального розвитку та складання проекту державного бюджету. [1].

Аналіз останніх досліджень у яких започатковано вирішення проблеми. Слід зауважити, що науковці ще недостатньо уваги приділяють застосуванню методів кластерного аналізу для вирішення конкретних практичних проблем, проте теоретичними проблемами кластеризації економіки займалися такі вчені як М. Портер, М. Войнаренко, З. Варналій, М. Бойко, Л. Федулова, С. Соколенко, М. Малий, Н. Мікули, В. Алькеми, В. Сергєєва, З. Герасимчук, Л. Ковальської, О. Мороз, Л. Єрєміна, Ю. Авдиш та інші. Аналіз останніх досліджень і публікацій свідчить про відсутність широкого

використання кластерного аналізу для розвитку державного сектора економіки України та прогнозування головних економічних показників.

Цілі статті. Мета статті вивчити перспективу розвитку кластера в Україні, створення умов і забезпечення прискореного розвитку економіки України на основі впровадження кластерної системи розвитку економіки, застосувати ієрархічний кластерний аналіз для дослідження доходів і видатків суб'єктів державного сектора економіки областей України.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Аналіз особливостей функціонування суб'єктів державного сектора економіки показав необхідність проведення групування регіонів за рівнем доходів і видатків бюджетів.

Провести таку роботу можливо при використанні методів багатомірного статистичного аналізу – найбільш діючого кількісного інструменту дослідження економічних процесів, описуваних великою кількістю характеристик.

Так, американський вчений Майкл Портер, фахівець в області кластерів, дає наступне визначення: “Кластери - це зосередження в географічному регіоні взаємозалежних підприємств та установ у границях окремої області”. Далі М. Портер доповнює визначення тим, що кластери охоплюють значну кількість різного роду підприємницьких структур, важливих для конкурентної боротьби, а саме: постачальників спеціального оснащення, нових технологій, послуг, інфраструктури, сировини, додаткових продуктів і т.п. Крім того, “...багато кластерів включають органи влади та інші установи – такі, як університети, центри стандартизації, торговельні асоціації, які забезпечують утворення, спеціалізоване перенавчання, інформацію, дослідження та технічну підтримку” [3, с.26].

Розенфельд підкреслює, що кластери повинні мати активні канали для бізнес-транзакцій, діалогу та комунікацій. “Без активних каналів, навіть критична маса відповідних фірм не є місцевим виробництвом або соціальною системою і, таким чином, не функціонує як кластер” [2, с. 258; 4]. Слово “кластер” має багато тлумачень в українській і російській мовах, але характерною ознакою його сутності є об'єднання окремих елементів (складових часток) у єдине ціле для виконання певної функції, або реалізації певної мети.

Головне призначення кластерного аналізу – розбивка множини

досліджуваних об'єктів і ознак на однорідні у відповідному розумінні групи або кластери. Це означає, що вирішується завдання класифікації даних і виявлення відповідної структури в ній. Методи кластерного аналізу можна застосовувати у різних випадках, навіть у тих, коли мова йде про просте угруповання, і якому усе зводиться до створення груп за кількістю подібності.

Необхідність розвитку методів кластерного аналізу і їх використання продиктована насамперед тим, що вони допомагають побудувати науково обґрунтовані класифікації, виявити внутрішні зв'язки між одиницями сукупності, що спостерігаються. Крім того, методи кластерного аналізу можуть використовуватися з метою стиснення інформації, що є важливим чинником в умовах постійного збільшення й ускладнення потоків статистичних даних.

Саме тому велике значення цей тип статистичного аналізу має під час аналізу економічної діяльності різних груп підприємств, економічних регіонів, різних країн. Слід відмітити, що останнім часом кластерному аналізу приділяється значна увага вітчизняних і зарубіжних фахівців різних наукових напрямів.

Одна з причин полягає в тому, що сучасна наука все сильніше опирається у своєму розвитку на класифікацію. Більше того, цей процес поглиблюється зі зростанням спеціалізації знань, яка, у свою чергу, базується в основному на об'єктивній класифікації. Ще одна причина пов'язана із супровідним поглибленням спеціалізованих знань, зростанням кількості враховуваних змінних під час аналізу тих чи інших об'єктів.

Потреба в об'єктивному розділенні різних економічних об'єктів на групи існує постійно, адже саме така класифікація дозволяє потім знайти методи ефективного управління цими об'єктами.

Методи кластерного аналізу дозволяють вирішувати наступні задачі:

- проведення класифікації об'єктів з урахуванням ознак, що відображають сутність, природу об'єктів;
- перевірка висунутих припущень про наявність деякої структури в досліджуваній сукупності об'єктів, тобто пошук існуючої структури;
- побудова нових класифікацій для явищ, які вивчені мало, коли необхідно встановити наявність зв'язків всередині сукупності і спробувати привнести в неї структуру.

Кластерний аналіз має певні недоліки та обмеження. Зокрема,

склад і кількість кластерів залежить від обраних критеріїв розбивки. При приведенні вихідного масиву даних до більше компактного виду можуть виникати певні перекоцхування, а також можуть бути втрачені індивідуальні риси окремих об'єктів за рахунок заміни їх характеристиками узагальнених значень параметрів кластера. При проведенні класифікації об'єктів ігнорується дуже часто можливість відсутності в розглянутій сукупності яких-небудь значень кластерів.

У кластерному аналізі вважається, що:

1) обрані характеристики допускають у принципі бажану розбивку на кластери;

2) одиниці виміру (масштаб) обрані правильно.

Критерій якості кластеризації тією чи іншою мірою відображає наступні неформальні вимоги:

1) усередині груп об'єкти повинні бути тісно зв'язані між собою;

2) об'єкти різних груп повинні бути далекими один від іншого;

3) за інших рівних умов розподіл об'єктів за групами повинен бути рівномірним.

Вузловим моментом у кластерному аналізі вважається вибір метрики (або міри близькості об'єктів), від якого вирішальним чином залежить остаточний варіант розбивки об'єктів на групи при заданому алгоритмі розбивки. У кожній конкретній задачі цей вибір проводиться по-своєму, з урахуванням головної мети дослідження, фізичної і статистичної природи використовуваної інформації і т.п.

Важливу роль відіграє вибір масштабу. Як правило, дані нормалізують відніманням середнього і діленням на стандартне відхилення, так що дисперсія виявляється рівній одиниці.

Задача кластерного аналізу полягає у тому, щоб на підставі даних множини X , розбити множину об'єктів G на m (m – ціле) кластерів (підмножин) G_1, G_2, \dots, G_m , так, щоб кожний об'єкт G_j належав одній і тільки одній підмножині розбивки і щоб об'єкти, що належать одному кластеру, були подібними, у той час, як об'єкти, що належать різним кластерам були різнорідними. Рішенням задачі кластерного аналізу є розбивка, що задовольняють деякому критерію оптимальності. Цей критерій може представляти собою деякий функціонал, що виражає рівні бажаності різних розбивок і угруповань, що називають цільовою функцією. Наприклад, як цільова функція може бути взята внутрішньогрупова сума квадратів відхилення:

$$W = \sum_{j=1}^n (x_j - \bar{x})^2 = \sum_{j=1}^n x_j^2 - \frac{1}{n} \left(\sum_{j=1}^n x_j \right)^2$$

де x_j – виміри j -го об'єкта.

Для рішення задачі кластерного аналізу необхідно визначити поняття подібності і різнорідності.

Очевидно, що об'єкти i -ий і j -ий попадали б в один кластер, коли відстань (віддаленість) між точками X_i і X_j була б досить маленькою і попадали б у різні кластери, коли ця відстань була б досить великою. Таким чином, попадання в один або різні кластери об'єктів визначається поняттям відстані між X_i і X_j з E_p , де E_p – p -мірний евклідовий простір. Додатня функція $d(X_i, X_j)$ називається функцією відстані (метрикою), якщо:

1) $d(X_i, X_j) \geq 0$, для всіх X_i і X_j з E_p

2) $d(X_i, X_j) = 0$, тоді й тільки тоді, коли $X_i = X_j$

3) $d(X_i, X_j) = d(X_j, X_i)$

4) $d(X_i, X_j) \leq d(X_i, X_k) + d(X_k, X_j)$, де X_j ; X_i і X_k – будь-які три вектори з E_p .

Значення $d(X_i, X_j)$ для X_i і X_j називається відстанню між X_i і X_j і еквівалентно відстані між G_i і G_j відповідно до вибраних характеристикам $(F_1, F_2, F_3, \dots, F_p)$.

Поняттям, протилежним відстані, є поняття подібності між об'єктами G_i і G_j . Позитивна функція $S(X_i; X_j) = S_{ij}$ називається мірою подібності, якщо :

1) $0 \leq S(X_i, X_j) < 1$ для $X_i \neq X_j$

2) $S(X_i, X_i) = 1$

3) $S(X_i, X_j) = S(X_j, X_i)$

Пари значень мір подібності можна об'єднати в матрицю подібності:

$$S = \begin{pmatrix} 1 & s_{12} & \dots & s_{1n} \\ s_{21} & 1 & \dots & s_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ s_{n1} & s_{n2} & \dots & 1 \end{pmatrix}$$

Величину S_{ij} називають коефіцієнтом подібності.

Загальним для всіх досліджень, що використовують метод КА, є п'ять основних кроків:

- відбір вибірки для кластеризації;
- визначення множини ознак, за якими будуть оцінюватися об'єкти у вибірці;

- обчислення значень тієї або іншої міри подібності між об'єктами;
- застосування методу *КА* для створення груп вихідних даних;
- перевірка вірогідності результатів кластерного рішення.

Кожний з перерахованих кроків відіграє істотну роль при використанні кластерного аналізу в прикладному аналізі даних. При цьому 1, 2 і 5 кроки цілком залежать від розв'язуваного завдання і повинні визначатися дослідником. Кроки 3 і 4 виконуються програмою кластерного аналізу.

Існують наступні групи методів кластерного аналізу:

- 1) ієрархічні методи;
- 2) ітеративні методи;
- 3) факторні методи;
- 4) методи згущень;
- 5) методи, що використовують теорію графів.

Неієрархічні методи виявляють більш високу стійкість до шумів і викидів, некоректному вибору метрики, включенню незначущих змінних у набір, який бере участь у кластеризації. Недоліки таких методів полягають в тому, що необхідно заздалегідь визначити кількість кластерів, кількість ітерацій або правило зупинки, а також деякі інші параметри кластеризації.

Ієрархічні методи, на відміну від неієрархічних, будують повне дерево вкладених кластерів.

Результати кластерного аналізу можуть бути представлені:

- 1) матрицею близькості (подібності);
- 2) таблицею кроків агломерації;
- 3) таблицею приналежності до кластера;
- 4) деревоподібною діаграмою (дендрограмою).

Дуже важливим питанням при поводженні кластерного аналізу є проблема вибору оптимального числа кластерів. Досить часто критерієм об'єднання (числа кластерів) стає зміна відповідної функції [13]. Оптимальним вважається число кластерів рівне різниці кількості спостережень і кількості кроків, після яких коефіцієнт збільшується стрибкоподібно.

Використання кластерного аналізу зумовлено в даному випадку тим, що показники доходів і видатків суб'єктів державного сектора економіки України формуються на базі показників доходів і видатків суб'єктів державного сектора економіки областей України, ступінь доходів і видатків не однорідна в розрізі регіонів з їх територіальними,

економічними, соціальними і природноресурсними розходженнями. Для подальшого прогнозування виникає необхідність формування груп областей України із однаковими рівнями показників доходів і видатків суб'єктів державного сектора економіки з ряду наступних причин:

- 1) відсутність повних статистичних даних за всіма змінними;
- 2) різке ускладнення обчислювальних процедур при введенні в модель великого числа змінних;
- 3) оптимальне використання методів регресійного аналізу вимагає перевищення числа спостережуваних значень над числом змінних не менш, ніж в 6-8 разів;
- 4) прагнення до використання в моделі статистично незалежних змінних та ін.

Розрахунки виконані в табличному процесорі Microsoft Excel 2007, що входить до складу Microsoft Office 2007. Широкий набір функцій даного програмного інструментарію дозволяє швидко і ефективно проводити економічні розрахунки різної складності з різними наборами вхідних даних.

В якості групувальних ознак використані показники доходів і видатків суб'єктів державного сектора економіки (табл. 1).

Таблиця 1

Інформація за доходами і видатками державного бюджету,
станом на 4 січня 2011 року, (грн)

Назва області	Доходи		Видатки	
	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Загальний фонд	Спеціальний фонд
Автономна Республіка Крим	1905518065.21	163535233.38	5280140651	778671971
Вінницька	1694085978.33	77149682.60	4437669800	359325441
Волинська	1046598547.24	64495759.56	3062223895	189643006
Дніпропетровська	9582482188.13	578475357.57	6721321604	863574710
Донецька	2386133465.94	514442015.31	8443271255	952171949
Житомирська	1306523170.10	55835514.94	3986850746	222883463
Закарпатська	1036405051.27	82887555.16	3543170688	198964083
Запорізька	3638793554.60	181498163.90	3808803306	490026433
Івано-Франківська	1637497885.42	169645604.35	367948986	319057962

Київська	5391969965.54	167379626.43	13929952564	7113558330
Кіровоградська	596597043.64	45398768.01	5590926502	319057962
Луганська	1379662423,74	1607747992.23	2805751131	638187104
Львівська	5437340159.25	581636092.51	4989093932	549232769
Миколаївська	2065257342.18	132118499.41	7367808362	748808344
Одеська	9051390884.73	787369530.41	3178306700	282001563
Полтавська	5549116012.17	1659245798.31	6281760311	1050053789
Рівненська	1019037322.70	56668198.91	3420385725	391153332
Сумська	209130252.52	151508970.88	3408683112	217076601
Тернопільська	696635387.92	46710309.05	1212846373	210512793
Харківська	10880060859.01	635798295.09	2903847948	295573276
Херсонська	672654382.85	54854159.44	2945481655	313022460
Хмельницька	1205429150.61	61116453.84	7295168872	1311009237
Черкаська	2531254309.34	104619051.48	3118531077	289898749
Чернівецька	714014250.58	45364909,89	3745715810	259865995
Чернігівська	3280748547.77	105418826.34	3249719491	283061654
м.Київ	64485422513.85	18653365982,68	2543853815	217151354
м.Севастополь	625393728.51	53524129.87	3146762702	221919336

Критерієм об'єднання є зміна відповідної функції, яка використовується для розподілу об'єктів на кластери. В даному випадку це квадрат евклідової відстані, визначений з використанням стандартизованих значень:

$$\rho_{BE}(z_i, z_v) = \sqrt{\sum_{\ell} w_{\ell} (z_{i\ell} - z_{v\ell})^2},$$

де w_1 – “вага” показника; $0 < w_{\ell} \leq 1$.

Процесу угруповання відповідає послідовне мінімальне зростання значення критерію. Наявність різкого стрибка можна інтерпретувати як характеристику числа кластерів, що об'єктивно існують у досліджуваній сукупності, тобто на кроці, де значення коефіцієнта збільшується стрибкоподібно, процес об'єднання в нові кластери необхідно зупинити, тому що в протилежному випадку були б об'єднані кластери, що перебувають на відносно великій відстані один від одного (рис. 1).



Рис. 1. Гістограма відстаней між поєднаними кластерами

В даному випадку це стрибок з 0,424 до 0,746. Це означає, що після 22-го кроку більше немає необхідності проводити наступні об'єднання, а результат з п'ятьма кластерами є оптимальним. Оптимальним вважається число кластерів рівне різниці кількості спостережень (в даному випадку 27) і кількості кроків, після якого коефіцієнт збільшується стрибкоподібно (в даному випадку 22).

Результати кластерного аналізу областей України за рівнем доходів і витатків суб'єктів державного сектора економіки приведені в (табл. 2).

Таблиця 2

Приналежність до кластера областей до кластерів

№ кластера	Назва області	Доходи загального фонду, грн	Доходи спеціального фонду, грн	Витрати загального фонду, грн	Витрати спеціального фонду, грн
I кластер	Автономна республіка Крим	1905518065,21	163535233,38	5280140651,00	778671971,00
	Донецька	2386133465,94	514442015,31	8443271255,00	952171949,00
	Миколаївська	2065257342,18	132118499,41	7367808362,00	748808344,00
	Хмельницька	1205429150,61	61116453,84	7295168872,00	1311009237,00
	Київська	5391969965,54	167379626,43	13929952564,00	7113558330,00
	Кіровоградська	596597043,64	45398768,01	5590926502,00	319057962,00

№ кластера	Назва області	Доходи загального фонду, грн	Доходи спеціального фонду, грн	Витрати загального фонду, грн	Витрати спеціального фонду, грн
	Середнє значення	2258484172,19	180665099,40	7984544701,00	1870546298,83
2 кластер	Сумська	209130252,52	151508970,88	3408683112,00	217076601,00
	Волинська	1046598547,24	64495759,56	3062223895,00	189643006,00
	Херсонська	672654382,85	54854159,44	2945481655,00	313022460,00
	м. Севастополь	625393728,51	53524129,87	3146762702,00	221919336,00
	Закарпатська	1036405051,27	82887555,16	3543170688,00	198964083,00
	Рівненська	1019037322,70	56668198,91	3420385725,00	391153332,00
	Чернівецька	714014250,58	45364909,89	3745715810,00	259865995,00
	Чернігівська	3280748547,77	105418826,34	3249719491,00	283061654,00
	Тернопільська	696635387,92	46710309,05	1212846373,00	210512793,00
	Середнє значення	1033401941,26	73492535,46	3081665494,56	253913251,11
3 кластер	Луганська	1379662423,74	1607747992,23	2805751131,00	638187104,00
	Вінницька	1694085978,33	77149682,60	4437669800,00	359325441,00
	Житомирська	1306523170,10	55835514,94	3986850746,00	222883463,00
	Запорізька	3638793554,60	181498163,90	3808803306,00	490026433,00
	Черкаська	3280748547,77	105418826,34	3249719491,00	283061654,00
	Івано-Франківська	1637497885,42	169645604,35	367948986,00	319057962,00
4 кластер	Середнє значення	1551422064,84	195481409,26	3298226560,37	323444971,21
	Львівська	5437340159,25	581636092,51	4989093932,00	549232769,00
	Дніпропетровська	9582482188,13	578475357,57	6721321604,00	863574710,00
	Полтавська	5549116012,17	1659245798,31	6281760311,00	1050053789,00
	Середнє значення	6856312786,52	939785749,46	5997391949,00	820953756,00
5 кластер	Одеська	9051390884,73	787369530,41	3178306700,00	282001563,00
	Харківська	10880060859,01	635798295,09	2903847948,00	295573276,00

№ кластера	Назва області	Доходи загального фонду, грн	Доходи спеціального фонду, грн	Витрати загального фонду, грн	Витрати спеціального фонду, грн
	м. Київ	64485422513,85	18653365982,68	2543853815,00	217151354,00
	Середнє значення	28138958085,86	6692177936,06	2875336154,33	264908731,00

Таким чином, ієрархічні методи кластерного аналізу дають можливість структурувати області України за ступенем схожості показників доходів і видатків суб'єктів державного сектора економіки і виділити 5 кластерів. Достовірність розрахунків підтверджується розбіжностями середніх значень характеристик показників для кожного з виділених кластерів.

Висновки. Формування інноваційної моделі соціально-економічного розвитку в Україні має відбуватися в тому числі і за рахунок використання нових організаційних схем, до яких відносять кластерні утворення. Для ідентифікації вже існуючих кластерних утворень використовують кластерний аналіз. Застосування кластерного аналізу дозволило суттєво спростити виявлення внутрішніх взаємозв'язків факторів доходів і видатків суб'єктів державного сектора економіки. Результати даного дослідження мають прикладне значення для розробки стратегії розвитку державного сектора економіки і при формуванні бюджетної політики.

1. <http://legalexpert.in.ua/komkodeks/hku/85hku/256311.htm>
2. Войнаренко М. П. Механізми адаптації кластерних моделей до політико-економічних реалій України // Світовий та вітчизняний досвід запровадження нових виробничих систем (кластерів) для забезпечення економічного розвитку територій / Матеріали конференції 1-2 листопада 2001р. – Київ: Спілка економістів України, 2001. – С. 25-33.
3. Портер М. Е. “Конкуренція” – Москва: Видавничий дім “Вільямс”, 2005. – 608 с.
4. Хасаєв Г. Р, Міхеєв Ю. В. Кластери – сучасні інструменти підвищення конкурентноздатності регіону (через Партнерство до майбутнього). Частина 1 // Журнал “Компас промислової реструктуризації” – №1. – 2003. – С. 1-13.
5. Пістунів І. М., Антонюк О. П., Турчанинова І. Ю. Кластерний аналіз в економіці: Навч. посібник – Дніпропетровськ: Національний гірничий університет, 2008. – 84 с.
6. Айвазян С. А., Мхитарян В. С. Прикладная статистика и основы эконометрии. / М.: ЮНИТИ, 1998. – 1022 с.
7. Статзвітність. Електронний ресурс // <http://www.buhgalter911.com/ShowBlank.aspx>

УДК 657.6

Харламова О.В., к.е.н., доцент

Харківський національний університет міського господарства

ПЕРШЕ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ: ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ЗВІТІВ

Розроблено методичні та практичні рекомендації щодо застосування МСА при підготовці аудиторських висновків за результатами аудиту фінансової звітності за періоди, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Ключові слова: аудит, МСА, МСФЗ.

Harlamova O.

FIRST-TIME ADOPTION OF IFRS: ASPECTS OF PROBLEM AUDIT REPORTS

Methodical and practical advice on the use of ISAs in the preparation of audit reports on the results of an audit of financial statements for periods prior to the first IFRS financial statements.

Key words: audit, ISA, IFRS.

Харламова Е.В.

ПЕРВОЕ ПРИМЕНЕНИЕ МСФО: ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ АУДИТОРСКИХ ОТЧЕТОВ

Разработаны методические и практические рекомендации по применению МСА при подготовке аудиторских заключений по результатам аудита финансовой отчетности за периоды, предшествующие первой финансовой отчетности по МСФО.

Ключевые слова: аудит, МСА, МСФО.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливим науковим та практичним завданням. Впровадження МСФЗ викликає певні труднощі щодо аудиторського підтвердження фінансової звітності, її компонентів, облікових політик та ін. У зв'язку з чим виникає потреба розробки допоміжних методичних

Харламова О.В.

рекомендацій щодо аудиторських висновків, які можуть слугувати орієнтиром для аудиторів, залучених до підтвердження звітності у період переходу на МСФЗ.

В умовах впровадження МСФЗ перед аудиторами постають складні питання застосування МСА до фінансової звітності за МСФЗ, що обумовлює актуальність дослідження. Цим підтверджується зв'язок авторського доробку із важливими науковими та практичними завданням та невирішеними проблемами, котрим присвячується означена стаття

Аналіз останніх досліджень у яких започатковано вирішення проблеми. Сучасний стан аудиту породжує значну кількість досліджень, спрямованих на підвищення його якості, удосконалення аудиторських процедур, перспективи його розвитку [2, 3, 5, 6]. Проте досліджень щодо підвищення якості аудиторських висновків в контексті впровадження МСФЗ явно недостатньо, що зумовило вибір теми даної статті.

Цілі статті. Мета статті полягає у науковому обґрунтуванні практичних рекомендацій щодо формування аудиторських звітів за результатами аудиту фінансової звітності за періоди, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Новизною статті є розроблені методичні рекомендації із застосування окремих положень МСА при підготовці аудиторського звіту щодо фінансової звітності за періоди, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ, що має методологічне та практичне значення.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Перш за все, слід визначитися з контрольними датами, тобто датою переходу і першого застосування МСФЗ. Подальший розгляд поставлених питань ґрунтуватиметься на тому, що датою переходу вибрано 01.01.2012 р., відповідно першою фінансовою звітністю за МСФЗ буде звітність за 2013 рік, першою звітною датою за МСФЗ є 31.12.2013 р. Якщо вихідні умови відрізняються від наведених вище, всі коментарі слід інтерпретувати, виходячи зі змінених контрольних дат.

Першорядним питанням при будь-якому аудиті є концептуальна основа фінансової звітності. МСА чітко не визначають, що є концептуальною основою складання фінансової звітності та допускають, що на неї можуть впливати законодавчі вимоги і вимоги

регуляторів. Під концептуальною основою фінансової звітності загального призначення МСА розуміють основу, що відповідає загальним потребам широкого загалу користувачів. Такою концептуальною основою фінансової звітності загального призначення можуть бути П(С)БО, МСФЗ або стандарти окремих юрисдикцій (країн). Концептуальна основа фінансової звітності спеціального призначення – це така основа, яка відповідає інформаційним потребам певного кола користувачів. Прийнятність концептуальної основи спеціального призначення ґрунтується на інтересах визначеного кола користувачів. Згідно п.Д2 МСА 800 концептуальна основа фінансової звітності спеціального призначення може ґрунтуватися на концептуальній основі фінансової звітності, встановленій повноважною або визаною організацією, що формує стандарти, або законом чи нормативом, але не узгоджуватися з усіма вимогами цієї концептуальної основи. Якщо розглядати МСФЗ як концептуальну основу загального призначення, то окремі об'єктивні відхилення від неї (наприклад, застосування МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», незастосування МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» та ін.), дозволяють розглядати виправдане обмежене використання МСФЗ концептуальною основою фінансової звітності спеціального призначення. Тому до всіх періодів і дат, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ, доречно застосовувати саме концептуальну основу фінансової звітності спеціального призначення, а для першої фінансової звітності за МСФЗ - концептуальну основу фінансової звітності загального призначення.

Головною особливістю фінансової звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, – є відсутність порівняльної інформації у динамічних формах звітності (тобто у всіх формах звітності, крім Звіту про фінансовий стан).

Цілком природно, що аудит фінансової звітності за попередній період найімовірніше проводився виходячи з того, що концептуальною основою фінансової звітності були П(С)БО. Відсутність порівняльної інформації, представлені у відповідності за МСФЗ за попередні періоди, що є об'єктивним обмеженням МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», потребує врахування вимог МСА 510 «Перші завдання з аудиту — залишки на початок періоду» та МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність».

МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і

порівняльна фінансова звітність» під порівняльною фінансовою звітністю розуміє порівняльну інформацію, до складу якої входять суми та інші розкриття інформації за попередній період для порівняння з фінансовою звітністю поточного періоду. Рівень інформації, що входить до складу цієї порівняльної фінансової звітності, є зіставним із рівнем інформації у фінансовій звітності поточного періоду (п.6 в)).

Згідно п.5 а) МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» аудитор повинен отримати достатні і прийнятні аудиторські докази щодо того, чи була подана порівняльна інформація, яка включена до фінансової звітності, в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами щодо порівняльної інформації у застосовній концептуальній основі фінансової звітності. Виконати цю вимогу аудитор не може з об'єктивних причин, оскільки обмеження МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», що накладаються на концептуальну основу фінансової звітності за рік, що передуює першій фінансовій звітності за МСФЗ, призводять до відсутності порівняльної інформації (крім Звіту про фінансовий стан, який містить порівняльну інформацію на дату переходу).

Стосовно Звіту про фінансовий стан аудитор повинен розглянути питання, чи підтверджений вхідний Звіт про фінансовий стан аудитором, чи ні.

Якщо вхідний Звіт про фінансовий стан не перевірений аудитором, при проведенні аудиту Звіту про фінансовий стан у складі повного комплексу фінансової звітності за рік, що передуює першій фінансовій звітності за МСФЗ, аудитор повинен виконати вимоги МСА 510 «Перші завдання з аудиту — залишки на початок періоду». Для виконання вимог зазначеного МСА 510 аудитор має отримати достатні та прийнятні аудиторські докази стосовно того, чи існують викривлення залишків на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність за рік, що передуює першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Найбільш доречним МСА, який повинен застосувати аудитор, є МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення». Зазначений МСА повинен застосовуватися до повного комплексу фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення.

Метою аудитора при аудиті повного комплексу фінансової

звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, є належний розгляд особливих міркувань стосовно прийняття завдання, його планування та здійснення, формування думки та аудиторського звіту щодо фінансової звітності.

На вимогу МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» на дату переходу складається вхідний Звіт про фінансовий стан, який стає відправною точкою для застосування МСФЗ. Враховуючи, що вхідний Звіт про фінансовий стан не є остаточним і він може змінюватися, і остаточним він стане лише на дату першої фінансової звітності за МСФЗ, можна стверджувати про наявність ознак невизначеності, що вимагає певних допущень.

До числа основних допущень справедливо віднести допущення щодо діючої редакції МСФЗ на 31.12.2013 р. (тобто на першу звітну дату за МСФЗ), яку необхідно застосовувати як на дату переходу, так і на дату початку першого звітного періоду за МСФЗ и на першу звітну дату за МСФЗ. Як правило, прийняття МСФЗ має часовий лаг, який дається між публікацією нового стандарту, його нової редакції або поправок та ефективною датою, тобто датою обов'язкового впровадження. В той же час, більшість змін дозволяється впроваджувати достроково. Тому потенційно існує невизначеність щодо застосовуваних версій МСФЗ на дату переходу і на першу звітну дату за МСФЗ.

Суттєвим допущенням є прийнята облікова політика, яка на вимогу МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» буде застосована на першу звітну дату за МСФЗ, оскільки зазначеним стандартом вимагається її ідентичність на дату переходу. Практика свідчить, що розроблена облікова політика на дату переходу протягом періоду першого застосування МСФЗ проходить апробацію, оскільки в окремих питаннях важко заздалегідь прорахувати вплив на фінансовий результат, достовірність подання інформації, співставити витрати та вигоди застосування певних політик. Тому потенційно існує невизначеність щодо застосовуваних облікових політик на дату переходу і на першу звітну дату за МСФЗ.

Складаний вхідний Звіт про фінансовий стан на 01.01.12 р. стає відправною точкою для подальшого застосування МСФЗ. Але на 31.12.2012 р. він ще не стає остаточним, оскільки остаточним він стане лише на дату першої фінансової звітності за МСФЗ. Крім того, протягом 2012 року вхідний Звіт про фінансовий стан потенційно міг зазнати змін, що повинно привернути увагу аудитора.

Оцінюючи ознаки невизначеності можна стверджувати, що вони зберігаються і на кінець звітної періоду, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, тобто на 31.12.2012 р. Зазначені у попередніх коментарях допущення, які зберігаються і на 31.12.2012 р. стосуються діючої редакції МСФЗ на 31.12.2013 р. (тобто на першу звітну дату за МСФЗ), яку необхідно застосовувати на кінець звітної періоду, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, тобто на 31.12.2012 р., а також прийнятої облікової політики, яка на вимогу МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» буде застосована на першу звітну дату за МСФЗ (31.12.2013 р.).

Це факт слід обов'язково враховувати при розкритті концептуальної основи повного комплексу фінансової звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Національне законодавство стосовно проміжної фінансової звітності та скороченої фінансової звітності (для суб'єктів малого підприємництва), вступає в протиріччя з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що є орієнтиром концептуальної основи загального призначення. Так, МСБУ 1 «Представлення фінансової звітності» та МСБУ 34 «Проміжна фінансова звітність» не передбачають скорочений перелік звітів у складі повного комплексу, а припускають лише скорочений обсяг (змістовне наповнення) повного комплексу.

У зв'язку з цим, якщо підприємство протягом 2012 року у складі квартальної звітності подавало лише Звіт про фінансовий стан та Звіт про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток, та окремі Примітки до них, то це є невідповідністю МСФЗ. В той же час, перед аудитом повного комплексу фінансової звітності за 2012 рік не стоїть завдання підтвердження відповідності МСФЗ. Тому, подання не в повному обсязі проміжної фінансової звітності не може слугувати обставинами, що призводять до модифікації аудиторської думки щодо річного комплексу фінансової звітності.

Якщо підприємство за 2012 рік підготувало скорочений звіт суб'єкта малого підприємництва, що не містить Звіту про зміни в капіталі, Звіту про рух грошових коштів, відповідних Приміток, то це є невідповідністю МСФЗ. В такий ситуації, по-перше, аудитор не може застосувати МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення», оскільки зазначений МСА повинен застосовуватися лише до повного комплексу фінансової звітності, складеної відповідно

до концептуальної основи спеціального призначення, яким звіт суб'єкта малого підприємництва не є.

Слід нагадати, що перед аудитом річної фінансової звітності за 2012 рік не стоїть завдання підтвердження відповідності МСФЗ. Тому, подання суб'єктами малого підприємництва не в повному обсязі (з точки зору МСФЗ) річної фінансової звітності за 2012 рік не може слугувати обставинами, що призводять до модифікації аудиторської думки щодо річного комплексу фінансової звітності. Аудитор повинен застосувати МСА 805 «Особливі аспекти: аудит окремих фінансових звітів, конкретних елементів, рахунків і статей фінансового звіту», чітко описати обмеження концептуальної основи, що надають їй статус спеціального призначення, і висловити думку щодо дотримання вимог цієї концептуальної основи.

Відповідно до п.6 а) МСА 210 «Узгодження умов завдання аудиту» аудитор повинен визначитися відносно прийнятності концептуальної основи фінансової звітності. Прийнятність концептуальної основи у випадку аудиту повного комплексу фінансової звітності за рік, що закінчився 31.12.2012 р. буде забезпечена, якщо її застосування дає змогу розкрити достатню інформацію, а також вплив суттєвих подій і операцій на розкриту інформацію, для її розуміння користувачами.

Приймаючи завдання з аудиту, відповідно до п. 13 МСА 210, аудитори погоджуються (або не погоджуються) з застосованою концептуальною основою складання повного комплексу фінансової звітності за рік, що закінчився 31.12.2012 р., яка враховує об'єктивні обмеження, які можуть бути пояснені в достатній мірі, щоб не ввести користувачів в оману. А у висновку може міститися підтвердження саме заявленій концептуальній основі складання звітності з урахуванням об'єктивних обмежень і прийнятих допущень. Але це не буде підтвердження відповідності МСФЗ.

При формуванні аудиторського звіту за результатами аудиту повного комплексу фінансової звітності за рік, що закінчився 31.12.2012 р., слід звернути увагу на його адресата (ів). На вимогу п.Д15 МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» такий висновок не адресується широкому загалу користувачів, наприклад, акціонерам. Такий аудиторський висновок зазвичай адресується Правлінню, Керівництву, Наглядовій Раді або Аудиторському комітету, та без письмової згоди аудитора не повинен

публікуватися (оприлюднюватися).

На вимогу п.13 а) МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» аудиторський звіт за результатами аудиту повного комплексу фінансової звітності за рік, що закінчився 31.12.2012 р., повинен визначати мету, з якою складається цей Звіт, та в разі потреби його користувачів вказувати на примітку до цього Звіту, що містить цю інформацію.

Якщо концептуальна основа спеціального призначення є такою з причин неузгодженості з усіма вимогами концептуальної основи загального призначення, то така концептуальна основа спеціального призначення не може бути концептуальною основою достовірного подання навіть у тому разі, якщо концептуальна основа фінансової звітності, на якій вона ґрунтується, є концептуальною основою достовірного подання. Відповідно, використання МСФЗ в якості концептуальної основи із зазначеними вище обмеженнями, є концептуальною основою дотримання вимог. Даний факт вимагає формулювати думку аудитора в контексті «складений в усіх суттєвих аспектах», а не «достовірно відображає у всіх суттєвих аспектах». У разі, якщо фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, то пояснення щодо відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність в аудиторському звіті повинно містити посилання на складання та достовірне подання цієї фінансової звітності або складання фінансової звітності, яка надає достовірну та справедливу інформацію залежно від обставин. Відповідно, якщо мова йде про концептуальну основу дотримання вимог опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність в аудиторському звіті повинен містити посилання лише на складання цієї фінансової звітності, тобто не вказувати на відповідальність за достовірне подання.

На вимогу п.14 МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» обов'язковим елементом аудиторського звіту щодо повного комплексу фінансової звітності за рік, що закінчився 31.12.2012 р., який складений з використанням концептуальної основи спеціального призначення, є параграф «Питання, що впливають на нашу думку», який привертає особливу увагу користувачів, що повний комплект фінансової звітності за рік, що закінчився 31.12.2012 р., складений відповідно до концептуальної

основи спеціального призначення та внаслідок цього не може використовуватися з іншою метою.

МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» не позбавляє чинності інших МСА, тому використання пояснювальних параграфів ніяким чином не повинно змінюватися і забезпечувати виконання вимог МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» і МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність». Це можуть бути параграфи як до думки, так і після, виходячи з їхнього впливу на думку аудитора.

До аудиторського звіту щодо повного комплексу фінансової звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, доцільно включити параграф «Інші питання». На вимогу МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» цей параграф повинен стосуватися питань, які не подані або не розкриті у фінансовій звітності, проте, на думку аудитора, є важливим для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора та аудиторського звіту. Цей параграф зазвичай розміщують після пояснювального параграфу, тобто викладена в ньому інформація не створює обставини, що могли б привести до модифікації аудиторської думки. У контексті, де розглядається параграф «Інші питання» може містити інформацію стосовно обмежень щодо надання або використання аудиторського звіту, причин змін до раніше оприлюдненої фінансової звітності та попереднього аудиторського звіту, наданого аудитором, посилання на звіт попереднього аудитора щодо відповідних показників, посилання на те, що відповідні показники не були перевірені аудитором, суттєвих причин для висловлення іншої думки, ніж та, що була висловлена щодо фінансової звітності за попередній період, при наданні звітів щодо фінансової звітності за попередній період у зв'язку з аудитом поточного періоду, перевірок попередніми аудиторами або їх відсутності.

У разі, якщо аудитор доходить висновку про необхідність модифікації аудиторської думки щодо фінансової звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, він повинен дотримуватися вимог МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

Висновки. Запропоновані методичні рекомендації можуть бути

використані у практичній діяльності аудиторів, залучених до процесу підтвердження фінансової звітності за періоди, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Подальші дослідження доцільно спрямовувати у напрямку розробки методичних рекомендацій щодо формування аудиторської думки та звіту за результатами аудиту першої фінансової звітності за МСФЗ.

1. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : Закон, затв. Постановою ВР України від 22 квіт. 1993 р., No 3125 – XII – Режим доступу: <<http://zakon.rada.gov.ua/>>
2. Аудит: Застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України [Текст] : навч. посібник / заг. ред. І. І. Пилипенко ; Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України, Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України.-К.:ТОВ"ІАМЦ АУ"СТАТУС",2005. - 172 с.
3. Герасимович А.М. Уроки досвіду і сьогоднішні проблеми аудиту в Україні / А.М. Герасимович // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Спец.випуск.–2010–С. 29-30.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг; видання 2010 року. Ч.1 / переклад з англ. О.Л.Ольховікова [та ін.]. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 846 с.
5. Противоречия и перспективы развития бухгалтерского учета, аудита и анализа в условиях евроинтеграции: материалы всеукр. науч.-практ. конф. молодых ученых, аспирантов и студентов: (5-7 нояб. 2009 г. г. Севастополь) / ред.: А.П. Фалаев. – Севастополь: Изд-во СевНТУ, 2009. – 191 с.
6. Суглобов А.Е. Международные стандарты аудита в регулировании аудиторской деятельности [Текст] / А. Е. Суглобов. - М. : Экономистъ, 2005. - 254 с.

УДК 351:620.92

Чикор О.В., аспірант

Науковий керівник: Герасимчук З.В., д.е.н., професор
Луцький національний технічний університет

МІСЦЕ АЛЬТЕРНАТИВНОЇ ЕНЕРГЕТИКИ У ПІДВИЩЕННІ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ РЕГІОНІВ

У статті визначено основні засади державної політики у сфері альтернативних джерел енергії. Виділено лабіринт конкурентоспроможності регіону та визначено поняття міжнародна конкурентоспроможність. У статті наголошено місце

альтернативної енергетики у підвищенні конкурентоспроможності регіонів.

Ключові слова: конкурентоспроможність регіону, альтернативні джерела енергії, принципи державної політики, місце альтернативних джерел енергії.

Chikor O.

PLACE OF ALTERNATIVE ENERGY IN IMPROVING REGIONAL COMPETITIVENESS

The article outlines the basic principles of state policy in the field of alternative energy sources. The maze of region competitiveness is highlighted and the concept international competitiveness is defined. The article stresses the place of alternative energy in crowding of regions' competitiveness.

Key words: the competitiveness of the region, alternative energy sources, principles of state policy, the place of alternative energy sources.

Икор Е.В.

МЕСТО АЛЬТЕРНАТИВНОЙ ЭНЕРГЕТИКИ В ПОВЫШЕНИИ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ РЕГИОНОВ

В статье определены основные принципы государственной политики в сфере альтернативных источников энергии. Выделено лабиринт конкурентоспособности региона и определены понятия международная конкурентоспособность. В статье отмечено место альтернативной энергетики в повышении конкурентоспособности регионов.

Ключевые слова: конкурентоспособность региона, альтернативные источники энергии, принципы государственной политики, место альтернативных источников энергии.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливим науковим та практичним завданням. Конкурентоспроможність є одним з основних понять, яке активно використовується в теорії та практиці економічного аналізу, виступає багатоаспектним поняттям, що в перекладі з латинської мови означає суперництво, боротьбу за досягнення найкращих результатів.

Аналіз останніх досліджень у яких започатковано вирішення проблеми. На сьогодні науковцями розроблено ряд підходів щодо формування та реалізації регіональної політики підвищення конкурентоспроможності регіонів держави. Вагомий внесок у розвиток даної проблематики внесли такі науковці як Г.Азоев, Л.Антонюк, В.Безугла, П.Беленький, Я.Жаліло, Б.Кваснюк, М.Портер, А.Юданов, Ф.Фатхутдінов, О.Шнипко та ряд інших.

Італійський дослідник І.Бегг також вважає, що індикаторами конкурентоспроможності регіону є продуктивність та зайнятість, а якість життя місцевого населення - її неодмінною характеристикою

[5]. Основними факторами регіональної конкурентоспроможності, за Беггом, виступають зміни у співвідношенні секторів економічної діяльності та «макрое вплив» на регіон, характеристики локальних компаній, бізнес-середовище та здатність до інновацій. Результати своїх досліджень І.Бегг узагальнює у вигляді «лабіринту» регіональної конкурентоспроможності (рис.1).

Однак, незважаючи на вагомe значення фактора продуктивності праці, при розробці локальних конкурентних стратегій необхідно також враховувати інституціональну та ринкову структуру регіону. Так, професор Р.Мартін стверджує, що «регіональна конкурентоспроможність – це здатність регіональної економічної системи оптимізувати локальні ресурси для того, щоб успішно конкурувати на національному та міжнародному ринках та адекватно й оперативно реагувати на зміни, що відбуваються на цих ринках» [2, с.2-3].

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. На основі вищесказаного можна зробити висновок, що міжнародна конкурентоспроможність регіону – це здатність регіону в умовах зовнішньої конкуренції на основі ефективного використання традиційних та створення унікальних ресурсів локального розвитку стимулювати підвищення продуктивності виробництва та рівня життя місцевого населення у довгостроковій перспективі. Так, Законом України «Про альтернативні джерела енергії» [6] визначаються основні засади (принципи) державної політики у сфері альтернативних джерел енергії, до яких відносяться наступні:

- принцип нарощування обсягів виробництва та споживання енергії, виробленої з альтернативних джерел, з метою економічного витрачання традиційних паливно-енергетичних ресурсів та зменшення залежності України від їх імпорту шляхом реструктуризації виробництва і раціонального споживання енергії за рахунок збільшення частки енергії, виробленої з альтернативних джерел. Згідно з положеннями Енергетичної стратегії, частка альтернативних джерел енергії в загальному паливно-енергетичному балансі має зрости до 19 % у 2030 році [7].



Рис.1 «Лабіринт» конкурентоспроможності регіону [5,с.15]

Що стосується України, використання альтернативних джерел енергії є важливим як в національному, так і міжнародному масштабі - з точки зору реакції на глобальні кліматичні зміни та покращення енергетичної безпеки в Європі.

- принцип додержання екологічної безпеки за рахунок зменшення негативного впливу на стан довкілля при створенні та експлуатації об'єктів альтернативної енергетики, також при передачі, транспортуванні, постачанні, зберіганні та споживанні енергії, виробленої з альтернативних джерел;

- принцип додержання безпеки технологічних процесів з метою охорони здоров'я людини на об'єктах альтернативної енергетики на всіх етапах виробництва, а також при передачі, транспортуванні, постачанні, зберіганні та споживанні енергії, виробленої з альтернативних джерел.

- принцип науково-технічного забезпечення розвитку альтернативної енергетики, популяризації та впровадження науково-технічних досягнень у цій сфері, підготовка відповідних фахівців у вищих та середніх навчальних закладах;

- принцип додержання законодавства всіма суб'єктами відносин, пов'язаних з виробництвом, збереженням, транспортуванням, постачанням, передачею і споживанням енергії, виробленої з альтернативних джерел, що відображає принцип законності у сфері альтернативної енергетики;

- принцип додержання умов раціонального споживання та економії енергії, виробленої з альтернативних джерел, що передбачає провадження енергоефективної політики та політики енергозбереження при експлуатації об'єктів альтернативної енергетики;

- принцип залучення вітчизняних та іноземних інвестицій, а також підтримка підприємництва у сфері альтернативних джерел енергії, в тому числі шляхом розробки і здійснення загальнодержавних і місцевих програм розвитку альтернативної енергетики.

Безперечно, управління у сфері альтернативних джерел енергії, як і управління у будь-якій іншій сфері суспільного життя, повинно здійснюватись на основі загальних принципів:

- демократизму, застосування якого в управлінні альтернативною енергетикою означає, що розвиток цієї сфери енергетики є проявом задоволення інтересів усіх чи більшості громадян. По суті, органи держави лише втілюють в життя ту енергетичну політику, яка схвалюється народними масами;

- гласності, яка забезпечує вільний доступ громадян до інформації про діяльність органів державного управління у сфері альтернативної енергетики. Проявами цього принципу є відкритість і прозорість діяльності державних органів (посадових осіб) у здійсненні їх повноважень, суттєва роль засобів масової інформації в оприлюдненні державних управлінських рішень тощо;

- принцип участі громадян у державному управлінні у сфері альтернативної енергетики гарантує закріплену Конституцією можливість громадян брати участь в управлінні державними справами, а також рівне право на державну службу чи службу в органах місцевого самоврядування;

- принцип відповідальності держави перед людиною за свою діяльність у сфері альтернативної енергетики зводиться до необхідності оприлюднення результатів роботи органів управління у сфері виробництва.

Освоєння нетрадиційних і відновлюваних джерел енергії (НВДЕ) слід розглядати як важливий фактор підвищення рівня енергетичної

безпеки та зниження антропогенного впливу енергетики на довкілля. Масштабне використання потенціалу НВДЕ в Україні має не тільки внутрішнє, а й значне міжнародне значення як вагомий чинник протидії глобальним змінам клімату планети, покращення загального стану енергетичної безпеки Європи. Тому шляхи та напрями стратегічного розвитку НВДЕ в країні повинні сприяти солідарним зусиллям Європейської спільноти у галузі енергетики та відповідати основним принципам Зеленої книги «Європейська стратегія сталої, конкурентоздатної та безпечної енергетики» (Брюссель, 8.3.2006. COM (2006) 105).

В Україні частка відновлюваних джерел енергії у власному енергопостачанні є незначною, але Енергетична стратегія до 2030 р. прогнозує, що вона зростатиме. Найбільш поширене використання джерел відновлюваної енергії в гідроенергетиці та в опалювальних котельнях, що працюють на біомасі. В Україні розроблено технології відновлюваної енергії, але їхня якість та надійність потребують удосконалення.

Основними проблемами, що перешкоджають збільшенню використання відновлюваних джерел енергії є цінова конкурентоспроможність і фінансування технологій та проєктів. Існуючі субсидії для традиційних джерел енергії та інші викривлення ринкових механізмів збільшують ці проблеми. В Україні запроваджено низку стимулів для розширення виробництва та використання відновлюваних джерел енергії, але більша їх частина ще має бути впроваджена.

На рисунку 2 зображено місце альтернативних джерел енергії у підвищенні конкурентоспроможності регіонів України. З рисунку 2 видно, що саме альтернативні джерела енергії дадуть змогу не тільки зменшити вартість електроенергії, покращити екологічну ситуацію, але й підвищити конкурентоспроможність регіонів України.

Технічно досяжний річний енергетичний потенціал НВДЕ України в перерахунку на умовне паливо становить біля 79 млн т у.п. Економічно досяжний потенціал цих джерел за базовим сценарієм складає 57,7 млн т у.п., в тому числі відновлювальних природних джерел енергії - 35,5 млн т у.п., позабалансових (нетрадиційних) - 22,2 млн т у.п.

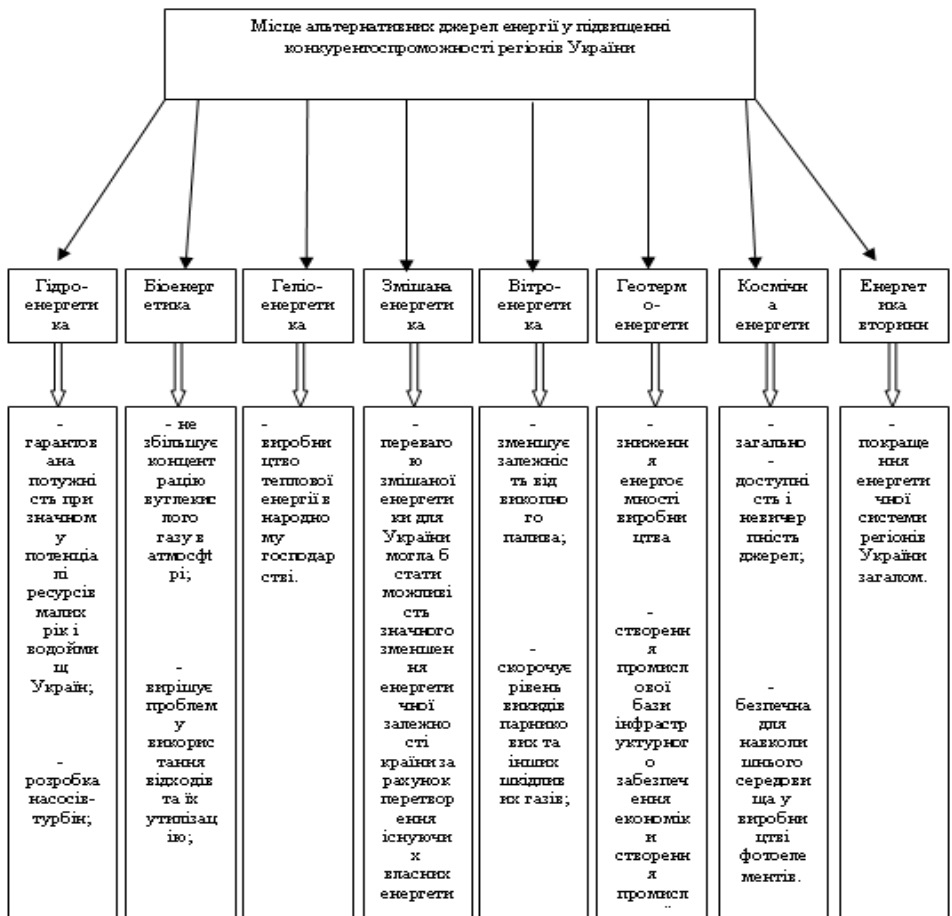


Рисунок 2. Місце альтернативних джерел енергії у підвищенні конкурентоспроможності регіонів України

Складено автором на основі 12,13 джерел

На даний час цей потенціал використовується недостатньо. Частка НВДЕ в енергетичному балансі країни становить 7,2% (6,4% - позабалансові джерела енергії; 0,8% - відновлювальні джерела енергії).

В Україні використовується в основному біомаса, що пропонує цікаві можливості для українського сільського та лісового господарства; інші технології відновлюваної енергії перебувають на

стадії науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт (НДДКР), і їхня частка у структурі постачання енергії є незначною.

Біоенергія є, напевно, найбільш перспективним відновлюваним джерелом енергії в Україні. У 2012 р. використання деревини, відходів деревообробки та відходів сільського господарства (солома, стебла і початки кукурудзи, стебла та шкаралупа соняшника) для виробництва енергії становило еквівалент 8,1 ТВт·год/рік (Гелетуха та ін., 2005).

Більша частина існуючих установок для біомаси призначені для виробництва теплоенергії. Розглядаються додаткові проекти для біогазової енергогенерації, а також для спалювання соломи та деревини для комбінованого виробництва теплової та електричної енергії (когенерації). Виробництво теплоенергії, скоріше за все, залишиться ключовим для використання біомаси. Україна має різні джерела біомаси, в тому числі відходи сільського господарства, цільове виробництво енергетичних сільськогосподарських культур.

Висновки. Отже, широкомасштабне впровадження альтернативних джерел енергії в Україні дозволить зробити суттєвий крок у зменшенні енергетичної залежності країни, охороні довкілля та створенні умов для входження країни до європейської спільноти.

1. Porter M., Ketels C.H.M. UK Competitiveness: Moving to the Next Stage. –DTI Economics Paper 3. – London: Department of Trade and Industry. – 2003.
2. A Study on the Factors of Regional Competitiveness. A draft final report for The European Comission Directorate-General Regional Policy.
3. Camagni R. On the concept of Territorial Competitiveness: Sound or Misleading? – Urban Studies. – Vol.39. – No13. – 2002. – p.2395-2411.
4. Cellini R, Soci A. Pop competitiveness. – Banca Nazionale del Lavoro. – Quarterly Review. – LV 220. – p.71-101.
5. Begg I. Cities and competitiveness. – Urban Studies. – Vol.36. – 1999. – p.795-809
6. Закон України «Про альтернативні джерела енергії» від 20.02.2003 р. No 555-IV // Відомості Верховної Ради України. — 2003. — No 24. — Ст.155
7. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення енергетичної стратегії України на період до 2030 року» від 15.03.2006 р. No145-p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу:<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=145%E0-2006-%F0>.
8. Ярош Антоній. Конкуренентоспроможність регіонів та еволюція регіональної політики Європейського союзу / А. Ярош // Регіональна економіка : Науково - практичний журнал . – 01/2004 . – N1 . – С.188-193 .
9. Управление внешнеэкономической деятельностью: Учеб. пособие / Под общ. ред. А. И. Кредисова. — К.: Феникс, 1996. — 420 с.
10. Ермолов М.О. Чем отличается конкурентоспособность фирмы от конкурентоспособности товара/ М.О.Ермолов// Как продать ваш товар на рынке: Справочник.- М.: Мысль,1990.-С. 228-241.
11. Хруцький В.Є. Сучасний маркетинг / Хруцький В.Є., Корнєєва І.В.,

Автухова Е.Э. – М.: «Фінанси і статистика», 2004. – 461 с.

12. Бабієв Г.М., Дероган Д.В., Щокін А.Р. Перспективи впровадження нетрадиційних та відновлюваних джерел енергії в Україні. // ЕЛЕКТРИЧНИЙ Журнал,- Запоріжжя: ВАТ "Гамма", 1998 №1, - С.63-64.
13. Дероган Д.В., Щокін А.Р. Перспективи використання енергії та палива в Україні з нетрадиційних та відновлюваних джерел.//Бюл. "Новітні технології в сфері нетрадиційних і відновлюваних джерел енергії", Київ: АТ "Укренергозбереження", 1999.- №2, - С.30-38.

УДК 330.341.1

Шаперенков А.В., к.е.н., заступник голови правління
ПАТ «ВіЕйБі Банк»

ОСНОВНІ ПЕРЕШКОДИ УЧАСТІ БАНКІВ У РОЗВИТКУ ІННОВАЦІЙНОГО ПОТЕНЦІАЛУ УКРАЇНИ

У статті висвітлено систематизовану проблематику участі банків у грошовому забезпеченні інноваційного потенціалу в Україні та запропоновано шляхи її мінімізації.

Ключові слова: банк, гроші, інновація, потенціал.

Shaparenkov A.

MAIN OBSTACLES BANK'S PARTICIPATION IN THE DEVELOPMENT OF INNOVATIVE POTENTIAL UKRAINE

In the article it is reflected systematized problematica of participation of banks in the cash cover of innovative potential in Ukraine and the ways of its minimization are offered.

Key words: bank, money, innovation, potential.

Шаперенков А.В.

ОСНОВНЫЕ ПРЕПЯТСТВИЯ УЧАСТИЯ БАНКОВ В РАЗВИТИИ ИННОВАЦИОННОГО ПОТЕНЦИАЛА УКРАИНЫ

В статье отражено систематизированную проблематику участия банков в денежном обеспечении инновационного потенциала в Украине и предложены пути ее минимизации.

Ключевые слова: банк, деньги, инновация, потенциал.

Шаперенков А.В.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Система формування та розвитку інноваційного потенціалу в Україні потребує організації ефективного перетікання грошових ресурсів у більш перспективні і стратегічно вигідні види економічної діяльності. Потенційно найбільш вагомими учасниками цих процесів є банківські установи [1].. Але посилення активізації участі банківських установ у грошовому забезпеченні інноваційного потенціалу в Україні наштовхується на вагомі перешкоди, що формуються на всіх рівнях суспільно-економічного відтворення. Саме тому, на сучасному етапі особливої актуальності набувають питання оцінки цих перешкод та розробки заходів щодо їх мінімізації.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Проблематиці висвітлення грошового забезпечення інноваційного потенціалу присвячені наукові праці багатьох зарубіжних та вітчизняних учених. Так, базові теоретико-методологічні основи інноваційного потенціалу були закладені ще в працях класиків економічної науки: В. Петті, А. Сміта, Д. Рикардо, Ф. Кене, К. Маркса в контексті дослідження систем суспільного відтворення. В наукових працях сучасних вчених - І.Балабанова, П. Бубенко, В. Верби, В.Головатюка, М. Данько, Л.Мартюшева, Н. Мови, І. Новікова, К. Прядкіна, В.Соловійова, Л.Федулової та інших представлені розробки щодо оцінки та управління інноваційним розвитком суспільства на окремих рівнях суспільно-економічного відтворення ринкового типу. Але, у зв'язку із особливостями вітчизняного розвитку та сучасними кризовими подіями світового рівня, що змінили конфігурацію багатьох усталених економічних процесів, виникла потреба оцінити характер проблем участі банків у грошовому забезпеченні інноваційного потенціалу в Україні. Це дозволить створити базові контури подальшого розвитку інноваційного потенціалу та активізувати вітчизняні інноваційні процеси.

Цілі статті. Метою дослідження є систематизація проблематики участі банків у грошовому забезпеченні інноваційного потенціалу в Україні та запропонувати шляхи її мінімізації.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих результатів. Традиційно фактори впливу на інноваційні процеси розглядаються з погляду можливості управління (об'єктивні та суб'єктивні) та джерел виникнення

(ендогенні та екзогенні). Враховуючи результати попередніх досліджень, що стосуються сучасного стану розвитку інноваційного потенціалу в Україні, на наш погляд, у системі факторів впливу на процес грошового забезпечення інноваційного потенціалу доцільно виокремити фактори, що найбільш негативно впливають на цей процес, так звані перешкоди. Крім цього, оцінку перешкод грошового забезпечення інноваційного потенціалу доцільно досліджувати з позиції спрямованості цього впливу, зокрема на забезпечення матеріально-речової та трудоворесурсної складової інноваційного потенціалу. Це обумовлено відсутністю єдиного комплексного підходу як в дослідженнях інноваційного потенціалу за структурою взагалі, так і в дослідженнях грошового забезпечення інноваційного потенціалу, зокрема. У нашій країні проблема полягає у пріоритетності грошового забезпечення лише матеріально-речової складової інвестиційного потенціалу і майже повній відсутності грошового забезпечення інституціональних умов для реалізації людської гуманітарно-інтелектуальної складової. Цей підхід дозволить синтезувати розрізнені теоретичні та практичні позиції щодо вироблення єдиної політики у частині розвитку інноваційного потенціалу.

Процес активізації участі банківських установ у грошовому забезпеченні інноваційного потенціалу в Україні наштовхується на вагомні перешкоди, які мають системний характер і є наслідком диспропорцій вітчизняної фінансово-економічної систем. За результатами здійсненого анкетного опитування респондентів – представників банків, найбільш вагомими перешкодами такого гатунку на макроекономічному рівні виявилися: відсутність стабільної політичної ситуації в країні, відсутність стратегії розвитку економіки та недосконалість нормативно-правового забезпечення розвитку інноваційного потенціалу (табл.1).

Таблиця 1

Основні перешкоди активізації участі банків у грошовому забезпеченні інноваційного потенціалу України*

рівень	макроекономічний рівень	галузевий рівень	рівень банківських установ

1 рівень перешкод	відсутність стабільної політичної ситуації в країні	відсутність ефективного державно-банківського партнерства в сфері інновацій	відсутність системи відбору найбільш перспективних об'єктів інноваційного фінансування
2 рівень перешкод	відсутність стратегії розвитку економіки	нерівномірний територіальний розподіл банківського капіталу	неадекватність ресурсної бази банків
3 рівень перешкод	недосконалість нормативно-правового забезпечення розвитку інноваційного потенціалу	проблеми нормативно-правового регулювання банківської діяльності	високий рівень ризику довгострокових інноваційних проєктів

Сучасний стан нормативно-правового регулювання грошового забезпечення інноваційного потенціалу в Україні характеризується відсутністю єдиних методологічних підходів, що враховували б реально існуючі економічні і соціальні умови. Здебільшого законодавчі акти визначають загальні, найбільш принципові положення окремо речової і окремо трудоворесурсної складової інноваційного потенціалу та його грошового забезпечення. Ці положення є неузгодженими між собою і, як наслідок, не регламентують розвиток інноваційного потенціалу України в цілому. Для налагодження в нашій державі інноваційної діяльності потрібно як мінімум створити ефективні механізми реалізації вже наявної законодавчої бази. При цьому, основними заходами можуть бути: встановлення і закріплення на законодавчому рівні системи державно-приватного партнерства в частині розвитку інноваційного потенціалу, створення законодавчої основи щодо залучення довгострокових коштів домогосподарств у фінансово-кредитні інститути та їх спрямування на потреби розвитку інноваційного потенціалу, законодавче обґрунтування методичних засад проведення державних експертиз як інноваційних проєктів, так і проєктів розвитку людини, яка є рушійною силою розвитку інноваційного потенціалу тощо.

На рівні банківської системи найбільшою перешкодою

активізації участі банків у грошовому забезпеченні інноваційного потенціалу є відсутність ефективного державно-банківського партнерства у сфері інновацій [2]. Діяльність банків у сфері грошового забезпечення інноваційного потенціалу є найбільш ризиковою і проблемною для банків, а тому, враховуючи високу суспільну потребу в розбудові саме інноваційного середовища, вона потребує втручання держави в режимі партнерської участі. На наш погляд, сучасна роль держави у формуванні інноваційного потенціалу полягає у цілеспрямованих діях зі створення сприятливого середовища, підтримці стимулів для інноваційної активності економічних об'єктів, координації мотивації та усунення інституціональних обмежень для діяльності усіх суб'єктів формування інноваційного потенціалу. Все це можливо реалізувати за умови формування саме партнерських відносин між державою і іншими суб'єктами формування та розвитку інноваційного потенціалу.

Не менш проблемним у грошовому забезпеченні інноваційного потенціалу в Україні є також нерівномірний розподіл банківського капіталу по території країни та незначна кількість регіональних банків, що обумовлює низький рівень реалізації державних пріоритетних програм інноваційного розвитку. Актуальним залишається питання створення і функціонування в Україні особливої установи – Банку реконструкції і розвитку з особливим режимом інвестування інноваційної сфери.

До основних перешкод участі банків у грошовому забезпеченні інноваційного потенціалу України на рівні окремих банківських установ за результатами здійсненого опитування належать: відсутність інформації та системи відбору найбільш перспективних об'єктів інноваційного фінансування, відсутність адекватних методик оцінки банківських ризиків у фінансуванні інноваційного бізнесу, відсутність у банків досвіду інвестування інноваційної діяльності та відсутність достатньої за якісними і кількісними характеристиками ресурсної бази.

Слід зазначити, що високий ступінь ризику довгострокових інноваційних проектів та відсутність адекватних методик оцінки ризиків банківської діяльності у сфері грошового забезпечення інноваційного бізнесу є проблемою не лише вітчизняних банків, а й більшості банківських систем світу [3]. Вирішити проблему мінімізації високих ризиків інноваційного кредитування, можливо завдяки участі спеціалізованого державного банку на ринку довгострокових позик

(рефінансування облігацій підприємств, що здійснюють реструктуризацію; надання власних прямих позик тощо). Державна участь у процесах кредитування можлива також із застосуванням ряду інших організаційно-економічних механізмів, насамперед створення кредитних консорціумів, що дозволить кредитний ризик розподілити між державними інституціями (наприклад, спеціально створеними для цього фондами) тощо.

Висновки. Всі виявлені перешкоди активізації участі банків у грошовому забезпеченні інноваційного потенціалу України пов'язані між собою і формують мультикативний ефект впливу. Мінімізація та усунення існуючої системи перешкод через активізацію участі банків у грошовому забезпеченні інноваційного потенціалу дозволить підвищити ефективність перетікання грошових ресурсів у інноваційні види економічної діяльності в Україні.

1. Кредитні важелі стимулювання економічного розвитку : монографія / О.В. Дзюблюк, Г. М. Забчук. – Тернопіль: Терно-граф, 2011. – 184 с.
2. Гриценко Л.Л. Місце банків у механізмі реалізації державно-приватного партнерства. Проблеми і перспективи розвитку банк. сист. України Зб тез доповідей 14 Всеукр нпк (27-28 жовтня 2011).- У 2 т.: Суми ДВНЗ «УАБС НБУ» .- 2011. - 172 с.
3. Васильєва Т.А. Ринок інноваційного інвестування в системі міжринкової взаємодії // Наука і економіка. – 2008. – №2(10). – С. 7-12.

УДК 657.2

Шелест В.С. , аспірантка

ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

Шелест В.С.

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ НАДХОДЖЕННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

У статті представлені методологічні підходи до використання нематеріальних активів у господарській діяльності. Досліджено характерні особливості операцій з надходження нематеріальних активів на підприємствах в умовах ринкової економіки, які дозволяють удосконалити порядок обліку таких активів з метою досягнення високих показників фінансово-господарської діяльності підприємства.

Ключові слова: бухгалтерський облік, операції, нематеріальні активи.

Shelest V.

CURRENT ISSUES OF ACCOUNTING EARNINGS OF THE INTANGIBLE ASSETS

The article presents the methodological approaches to usage of intangible assets in economic activity. Special attention is drawn to the basic features of accounting earnings of the intangible assets transactions at enterprises under the conditions of market economy, that allowing to improve registering intangible assets to achieve high financial and economic indicators of enterprise activities.

Key words: accounting, transactions, intangible assets.

Шелест В.С.

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА ПОСТУПЛЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

В статье представлены методологические подходы к использованию нематериальных активов в хозяйственной деятельности. Исследованы характерные особенности операций по поступлению нематериальных активов на предприятиях в условиях рыночной экономики, которые позволяют усовершенствовать порядок учета таких активов с целью достижения высоких показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, операции, нематериальные активы.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. В сучасних ринкових умовах, під впливом масштабних глобалізаційних процесів, пріоритет віддається інтелектуальним складовим виробничих ресурсів в порівнянні з матеріальними. Серед рушійних факторів забезпечення конкурентоспроможності виділяють новітні досягнення науки, сучасні технології, але в першу чергу здатність накопичувати і розвивати знання та їх ефективно впровадження в господарську діяльність. Тобто, перехід до інтелектуальної економіки сприяв виходу на перше місце знань та інформації в якості факторів визначення інноваційного

потенціалу підприємства. На сьогодні в Україні не так багато підприємств в балансі яких нематеріальні активи переважають над матеріальними. Однак ті конкурентні переваги, що надають ефективно використані в господарському процесі нематеріальні активи зумовлюють тенденцію зростання інноваційно-орієнтованих підприємств.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Такі представники сучасної економічної думки як: Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Завгородній А.Г., Котенко Л.Н., Кужельний М.В., Кузьмін О.Є., Левицька О.О., Павлюк І.М., Сопко В.В., Ткаченко Н.М., та інші в своїх працях висвітлювали особливості облікового процесу нематеріальних активів, зокрема, детально розглядали процеси надходження та руху таких активів на підприємстві. Однак, незважаючи на суттєві досягнення, дане питання потребує подальшого детального дослідження.

Цілі статті. Мета статті полягає у дослідженні та аналізі методології операцій з надходження нематеріальних активів в бухгалтерському та податковому обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих результатів. Жорсткість умов конкурентної боротьби, як в межах країни, так і на міжнародній арені ставлять нематеріальні активи обов'язковою умовою успішної діяльності та прибутковості підприємства. Однак необхідно пам'ятати, що специфічність природи таких активів здатна впливати шляхом обмеження дії певних економічних законів. Так, ринок науково-технічних розробок не здатен регулюватися механізмом ціноутворення, тобто закон попиту і пропозиції не спрацьовує. Це можна пояснити тим, що виключні права на об'єкти інтелектуальної власності дозволяють штучно завищувати ціни на технології, виводячи при цьому ринок зі стану рівноваги. Отже, визначальним фактором, що забезпечує лідируючі позиції беззаперечно визнається інноваційний продукт.

На сьогодні багато суб'єктів господарської діяльності використовують нематеріальні активи в якості чинника успішної боротьби на ринку товарів та послуг. Мінливі умови зовнішнього середовища стимулюють підприємства, задля утримання своїх позицій або з метою виходу на новий рівень, до пошуку нових форм нематеріальних активів чи вдосконалення існуючих та розробку нових шляхів ефективного їх застосування в фінансовій діяльності

підприємства. Саме тому, за наявності достатнього інтелектуального потенціалу, підприємства здатне самостійно проводити розробки та дослідження з метою створення нових об'єктів інтелектуальної власності. Розглянемо даний процес детальніше.

На сучасному етапі економічного розвитку, все більше підприємств приймають рішення щодо вкладання коштів в об'єкти інтелектуальної власності, так як, лише інтелектуальні ресурси здатні забезпечити підприємство необхідним рівнем конкурентоздатності на ринку аналогічних продуктів. В процесі господарської діяльності підприємство в змозі передавати права на такі об'єкти будь-яким фізичним та юридичним особам. Всі процеси, господарські операції, що здійснюються на підприємстві обов'язково відображаються на рахунках бухгалтерського обліку. Виходячи зі специфіки природи нематеріальних активів, облік їх надходження та руху має свої особливості та регулюється Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591, зі змінами і доповненнями та Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зі змінами та доповненнями [5, 8]. Особливості відображення нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку залежать від шляхів надходження таких активів на підприємство (рис.1).

Відповідно до діючого законодавства, а саме ст.10 П(С)БО 8 нематеріальні активи при їх надходженні варто відображати за первісною вартістю, причому в залежності від способу надходження змінюється і підхід до визначення первісної вартості, про що йшлося в пункті 1.3 [11].

Особливістю обліку нематеріальних активів, що отримані на безоплатній основі, виступає те, що вони оцінюються, виходячи з первісної вартості, яка в свою чергу дорівнює справедливій вартості. Законність такої операції підтверджується документами, серед яких виділяють:

- акт приймання-передачі;
- договір дарування (у разі необхідності);
- перелік об'єктів нематеріальних активів, що підлягають

передачі;

- копії інвентарних карток обліку таких об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (НА-2);
- документи, що підтверджують існування нематеріальних активів (це може бути технічна документація, патенти, свідоцтва); звіт про незалежну оцінку (в разі необхідності).

В податковому обліку, відповідно до пп. 135.5.4 ПК, вартість товарів (у т.ч. НА), що безоплатно отримані у звітному періоді, визначається на рівні не нижче за звичайну ціну і в свою чергу включається до складу інших доходів [9].

На рахунках бухгалтерського обліку вартість отриманих на безоплатній основі об'єктів нематеріальних активів відображають за дебету рахунку 12 “Нематеріальні активи” з використанням кредиту рахунку 42 “Додатковий капітал” субрахунку 4 “Безоплатно отримане майно”. В результаті проведення такої операції у підприємства, що безоплатно отримало НМА виникає зобов'язання перед бюджетом з податку на прибуток, виходячи з вартості отриманих на безоплатній основі нематеріальних активів.

Під придбанням нематеріальних активів за рахунок власних коштів підприємства мається на увазі повна передача прав власності на об'єкт третій особі, виходячи з умов договору. Тобто, до такої особи переходять всі права та зобов'язання попереднього власника.

Виходячи з норм Податкового кодексу, придбавши нематеріальний актив власник має право вхідний ПДВ включити до складу податкового кредиту, але за дотримання умови використовувати придбані нематеріальні активи в господарських операціях, що обкладаються ПДВ та представлені постачальником підстави – податкової накладної.

На практиці, зустрічаються ситуації, коли продається нематеріальний актив, який не використовувався в господарській діяльності платника податку. Згідно з пп. 140.1.2 п. 140.1 ст. 140 ПКУ щодо умов визнання об'єкта оподаткування, витрати на придбання нематеріального активу, що не використовувався в господарській діяльності платника, у податковому обліку не підлягають амортизації та не включаються до складу витрат [9].

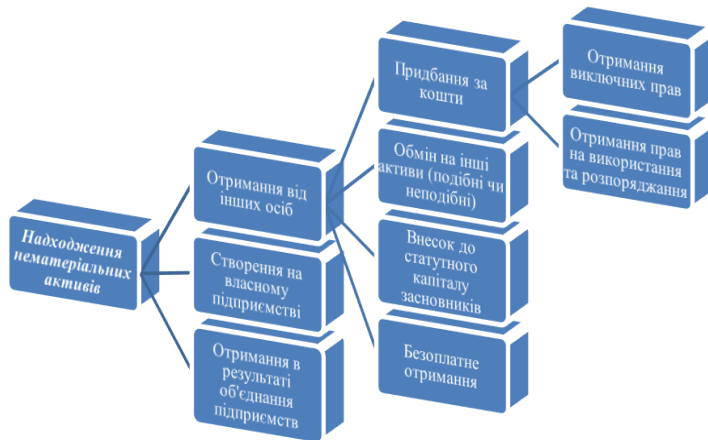


Рис.1. Умови надходження нематеріальних активів

У випадку самостійного створення нематеріального активу на підприємстві, важливо регламентувати даний процес, ще на ранніх стадіях, календарним планом та технічним завданням на розробку. Процес науково-технічних робіт не завжди закінчується отриманими результатами, в залежності від яких в бухгалтерському обліку розподіляються витрати, що були понесені під час здійснення такого процесу. Тобто, при позитивному результаті понесені витрати відображаються на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», якщо ж результат не відповідає поставленим вимогам та цілям з яким такі роботи проводилися, то понесені витрати відносять до витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, тобто на рахунок 941 «Витрати на дослідження та розробки», субрахунок «інновації». Керуючись принципом обачності, в результаті складності передбачення результату, затрачені витрати на науково-дослідні роботи практикують накопичувати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», за умови подальшого віднесення таких витрат, в залежності від результату, чи на капітальні інвестиції в нематеріальні активи чи на витрати періоду [5].

Тобто, за умови досягнення науково-прикладного результату, витрати на досягнення такого результату формують собівартість генерованих власними силами нематеріальних активів і акумулюються на дебеті рахунку 15 «Капітальні інвестиції». І лише після

документального підтвердження майнових прав на такий інноваційний продукт та проведення оцінки, задля визначення його вартості, результат інноваційної діяльності визнається об'єктом інтелектуальної власності та відображається в обліку в якості нематеріального активу по дебету рахунку 12 «Нематеріальні активи» та кредиту рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Можливість внесення майнових прав на об'єкти інтелектуальної власності до статутного капіталу визначається ч.1 ст.86 Господарського кодексу України та ч.2 ст.115 ЦКУ [1, 13]. Однак не всі види нематеріальних активів за групами, відповідно до пп.145.1.1 Податкового кодексу [9] та п.5 П(С)БО 8 [11], можна відносити до статутного капіталу.

Ст.13 Закону України «Про господарські товариства» передбачається грошова оцінка внеску учасника до статутного капіталу за згодою учасників товариства, а в установлених законом випадках такий внесок підлягає незалежній експертній оцінці [2]. Як правило, засновники самостійно вирішують чи проводити оцінку нематеріальних активів самостійно чи скористатися послугами професійного оцінювача. На сьогодні, нормативними документами передбачається два випадки обов'язкового проведення оцінки професійними оцінювачами, а саме:

- відповідно до ст.8, 23 Закону України «Про акціонерні товариства» від 17.09.08 р. № 514–VII під час внесення НА на оплату акцій при їх розміщенні акціонерним товариством, а ринкову вартість таких нематеріальних активів затверджує наглядова рада або загальні збори акціонерів[3];

- відповідно до ст.7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.01 р. № 2658-III під час створення підприємств на базі держмайна або майна, що знаходиться в комунальній власності [4].

Керуючись гл.24 ЦКУ можливість переходу права власності на майнові права зазначається в установчих документах товариства[13].

На практиці бувають випадки коли планували здійснити внесок в статутний капітал у вигляді нематеріальних активів, а фактично лише передали дозвіл на використання об'єкта права інтелектуальної власності з виплатою роялті, саме тому, передаючи нематеріальні активи до статутного капіталу, необхідно передавати виключні майнові права. З моменту внесення права користування майном до статутного капіталу, таке майно не підлягає амортизації у

господарській діяльності інвестора, але після виходу учасника з товариства – зазначені права йому повертаються.

Варто пам'ятати, що для передачі нематеріальних активів в якості внеску до статутного капіталу необхідне документальне підтвердження. Незважаючи на те, що підставою для здійснення такої операції виступають засновницькі документи та акт прийому-передачі НА, засновник повинен підготувати для передачі ряд наступних документів:

- перелік об'єктів нематеріальних активів, що підлягають передачі;
- копії інвентарних карток обліку таких об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (НА-2);
- документи, що підтверджують існування нематеріальних активів (це може бути технічна документація);
- звіт про незалежну оцінку (в разі необхідності);
- рахунки, рахунки фактури, в разі існування додаткових витрат спричинених процесом отримання даних нематеріальних активів в якості вкладу до статутного капіталу та підтвердження таких витрат.

У процесі подальшого використання таких НА, аналітичний облік статутного капіталу здійснюється окремо по кожному засновнику, учаснику та виду капіталу.

Для засновника, внесок нематеріальних активів до статутного капіталу, виступаючи фінансовою інвестицією, відповідно до п.4 П(С)БО 2, у разі здійснення такого внеску на строк більше одного року відображається по дебету рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», а у випадку здійснення такого внеску менше ніж на рік – на дебету рахунку 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» [10]. Собівартість такої фінансової інвестиції прирівнюється до справедливої вартості зазначених активів, яка в свою чергу відображається в установчій документації.

Причому, сам процес здійснення такої інвестиції, дотримуючись пп.146.17.1 ПК, прирівнюється до продажу [9]. Внесок засновників обкладається ПДВ, а за базу оподаткування приймається узгоджена вартість НА, однак така вартість не може бути нижчою за звичайну ціну таких активів.

В той час, як емітент приймає такий внесок у статутний капітал і відображає в себе на рахунках за первісною вартістю, особливості розрахунку якої описані в пп.1.3. За умови використання емітентом внесених нематеріальних активів в своїй господарській діяльності, а

саме в тих операціях, що підлягають оподаткуванню податком на додану вартість, такий емітент, виходячи з норм законодавства в змозі відобразити податковий кредит.

Для сучасного ринку характерні тенденції постійного зростання конкуренції за рахунок неперервного збільшення кількості організацій, які пропонують аналогічні товари та послуги. Задля укріплення своїх конкурентних позицій, та не тільки утримання існуючих споживачів, але і залучення нових підприємства, починають реєструвати власні торговельні марки.

Складнощі, що пов'язані з відображенням таких нематеріальних активів, як торговельні марки в бухгалтерському обліку полягають у властивій законодавству асиметрії. Так, керуючись п.5 П(С)БО 8 право на придбання торговельної марки визнається нематеріальним активом, в той час як виходячи з п.9 П(С)БО 8 витрати, що понесені на внутрішнє генерування торговельної марки, навіть активом не визнаються [11]. Всі витрати пов'язані з рекламою, пропагандою торговельної марки списуються на витрати, дотримуючись згаданого п.9 П(С)БО 8.

Така ситуація сприяє завищенню витрат, замість збільшення вартості нематеріального активу і як наслідок у фінансових результатах фігурує занижений прибуток, що ніяк не співпадає з цілями ведення бухгалтерського обліку, а саме достовірність, точністю фінансової інформації тощо. Дане проблемне питання потребує нагальної уваги з боку науковців, аналітиків та в першу чергу урядовців.

В умовах масштабного поширення інформаційних технологій ведення бізнесу у всесвітній мережі Інтернет стає необхідною умовою забезпечення надприбутків та підтримання конкурентоздатності.

Відповідно до Порядку інформаційного наповнення та технічного забезпечення Єдиного веб-порталу органів виконавчої влади, затвердженого спільним наказом Держтелерадіо та Держкомзв'язку від 25.11.2002р. №327/225 «веб-сайт – сукупність програмних та апаратних засобів з унікальною адресою в мережі Інтернет разом з інформаційними ресурсами, що перебувають у розпорядженні певного суб'єкта і забезпечують доступ юридичних та фізичних осіб до цих інформаційних ресурсів та інші інформаційні послуги через мережу Інтернет»[7]. В ЦКУ про веб-сайт, як об'єкт права інтелектуальної власності не згадується. Однак, виходячи з того, що вичерпного переліку об'єктів інтелектуальної власності не існує,

веб-сайт можна віднести до таких об'єктів авторського права, як інші твори. Такої ж думки дотримується Державний департамент інтелектуальної власності (далі - Департамент) в листі від 22.01.07 № 16-14/231 [6].

Хоча, на законодавчому рівні не встановлено до яких саме об'єктів права інтелектуальної власності належить веб-сайт (на практиці його відносять до різновидів комп'ютерної програми; сукупності графічних, візуальних, фотографічних, літературних, музичних, дизайнерських та інших товарів, кожен з яких є самостійним об'єктом авторського права; база даних; складений твір; окремих файл, який зчитує комп'ютерна програма; макет або проект сайту як про незавершений твір), Департамент складові веб-сайту визнає в якості окремих об'єктів авторського права.

Виділяють різні способи створення веб-сайту, зокрема: створення штатними співробітниками; використання послуг спеціальних фірм (веб-студій); укладання договору з фізичною особою (веб-майстром); оренда готового сайту; придбання «конструктора» сайту, які в свою чергу впливають на відображення такого активу на рахунках бухгалтерського обліку.

Процес розміщення веб-сайту в мережі Інтернет передбачає два етапи:

- реєстрацію доменного імені;
- безпосередньо розміщення веб-сайту (хостинг).

Що стосується доменного імені, то їх реєстрацію проводять спеціалізовані компанії-реєстратори, тобто вони повинні бути унікальними. В бухгалтерському обліку такі витрати відносять до витрат майбутніх періодів (рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів») і надалі поступово списуються на витрати відповідних поточних періодів. В податковому обліку, керуючись пп.138.10.2 ПКУ, такі витрати визнаються витратами, що пов'язані з підготовкою, організацією та веденням виробництва, реалізацією товарів та послуг[9]. А суми ПДВ, що входять до платежів за реєстрацію доменного імені, включають до податкового кредиту.

Що стосується другого етапу, тобто безпосереднього розміщення веб-сайту на сервері провайдера, постійно підключеного до Інтернету, то фактично відбувається оренда дискового простору у контрагента (провайдера). Витрати на хостинг в бухгалтерському обліку відображаються на рахунках 92 «Адміністративні витрати» або 93 «Витрати на збут». А сплачений ПДВ в сумі витрат на хостинг

включається до податкового кредиту.

Говорячи про витрати на підтримку веб-сайту, то керуючись міжнародними обліковими підходами, в залежності від цілей створення в обліку вони відображаються по-різному. Тобто, якщо витрати понесені задля модернізації, вдосконалення веб-сайта, то в обліку такі витрати капіталізуються з наступною амортизацією. Тоді як витрати пов'язані з технічним обслуговуванням – відносять до витрат звітного періоду.

Узагальнюючи вищесказане, витрати підприємства, що пов'язані з розробкою веб-сайту, його придбанням та доведенням до стану придатного для використання за призначенням відносяться до первісної вартості веб-сайту, який обліковується на рахунку 125 «Авторські та суміжні з ними права». В податковому обліку веб-сайт може обліковуватися [11]:

- у складі валових витрат (якщо сайт не використовується для отримання прибутку, а лише для реклами);

- як нематеріальний актив (якщо веб-сайт приносить певний дохід, в бухгалтерському обліку визнається нематеріальним активом, а в податковому відносить до 5 групи нематеріальних активів);

- як основний засіб (якщо веб-сайт віднесено до 4 групи, керуючись п.145.1 ПКУ, в якості програми, що не визнається нематеріальним активом, за яку не сплачується роялті та вартість якої не перевищує 2500 грн).

Висновки. На сьогоднішній день, рушійні сили інноваційної діяльності, поряд із стимулюванням економічного росту, сприяють підвищенню попиту, що виникає в суспільстві в якості реакції на чергову інновацію, тобто, нові інноваційні можливості генерують в суспільстві потреби в подальших інноваціях.

Узагальнюючи вищесказане, можна однозначно стверджувати, що інвестування коштів в нематеріальні активи, шляхом придбання об'єктів у інших організацій чи генерування власних та достовірно відображення таких операцій в бухгалтерському обліку, стає запорукою фінансової стабільності, підвищення конкурентоспроможності та загалом успіху підприємницької діяльності.

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (зі змінами та доповненнями).
2. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 №1576-XII (зі змінами та доповненнями).

3. Закон України «Про акціонерні товариства» від 19.07.2008 № 514-VI (зі змінами та доповненнями).
4. Закон України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” із змінами та доповненнями N 2658-III від 12.07.2001р. (із змінами та доповненнями).
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291.
6. Лист Міністерства освіти і науки, молоді та спорту і Державної служби інтелектуальної власності від 22.01.2007 р. № 16-14/231.
7. Наказ Державного комітету інформаційної політики, телебачення й радіомовлення України, Державного комітету зв'язку й інформатизації України від 25 листопада 2002 р. № 327/225.
8. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2756-VI (із змінами та доповненнями).
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» (Форма №1) затв. наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999р. (із змінами та доповненнями).
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» затв. наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999р. (із змінами та доповненнями).
12. Хендриксен Є.С. Теорія бухгалтерського учета / Є.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. под. ред. прод. Я.В.Соколова.- М.: Финансы и статистика, 1997.- 576 с.
13. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (зі змінами та доповненнями).

УДК 657.1

Юнацький М.О., здобувач

Юнацький М.О.

СУЧАСНИЙ СТАН НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

У статті проаналізовано стан розвитку нормативно-правової бази формування облікової політики підприємства. Зазначено, що нормативно-правові акти, які визначають правові засади формування облікової політики в Україні, вимагають вдосконалення, а також мають відповідати міжнародним стандартам обліку. Запропоновані шляхи вдосконалення законодавчо-нормативного регулювання облікової політики в Україні.

Ключові слова: нормативно-правове забезпечення, облікова політика підприємства, система бухгалтерського обліку, фінансова звітність.

Yunatskiy M.

CURRENT STATUS OF REGULATORY FRAMEWORK OF ACCOUNTING POLICIES

The article analyzes the development of the legal framework shaping accounting policies. Indicated that regulations that define the legal basis of formation of accounting policy in Ukraine require improvement, and shall comply with International Accounting Standards. Ways of improving the legal and regulatory accounting policies in Ukraine.

Key words: regulatory and legal framework, the accounting policy of the company, accounting system, financial statements.

Юнацкий М.О.

СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

В статье проанализировано состояние развития нормативно-правовой базы формирования учетной политики предприятия. Отмечено, что нормативно-правовые акты, которые определяют правовые основы формирования учетной политики в Украине, требуют совершенствования, а также должны отвечать международным стандартам учета. Предложены пути совершенствования законодательно-нормативного регулирования учетной политики в Украине.

Ключевые слова: нормативно-правовое обеспечение, учетная политика предприятия, система бухгалтерского учета, финансовая отчетность.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливим науковим та практичним завданням. Важливою умовою ефективного функціонування господарського суб'єкта в Україні є якісно сформована система бухгалтерського обліку. Однією з тенденцій розвитку системи обліку в період становлення ринкових

відносин у нашій країні був перехід від жорсткої його регламентації до вільного вибору методів і способів обліку на основі професійного судження. Тому кожне підприємство, виходячи зі специфіки своєї діяльності, має право обирати ті варіанти обліку, які забезпечать найбільш повну реалізацію функцій управління. У цьому випадку облікова політика виступає специфічним елементом нормативно-правового регулювання обліку на рівні підприємства, що поєднує в собі альтернативу державного регулювання та самостійності підприємств.

Цілі статті. Полягає в розробці пропозицій змін до існуючих Положень (Стандартів) Бухгалтерського Обліку

Аналіз останніх досліджень у яких започатковано вирішення проблеми. Дослідження теоретичних і практичних аспектів формування облікової політики підприємства займає вагомe місце в наукових пошуках вітчизняних економістів. Серед них А. Андрющенко, Ф. Бугинець, Т. Войтенко, П. Житний, Л. Пантелейчук, М. Пушкар, М. Щирба та інші. Але на сьогодні питання формування облікової політики недостатньо врегульовані в українському законодавстві й потребують подальшого дослідження.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Кожний суб'єкт, що здійснює певну господарську діяльність, сьогодні виглядає як автономна мікроекономічна господарська одиниця зі специфічними, тільки їй властивими економічними характеристиками та юридичними формами. Однією з таких форм є модель організації бухгалтерського обліку, яка формується на підприємстві і затверджується власником або уповноваженою особою.

Специфіка економічних відносин у нашій країні, нестабільність зовнішнього середовища, інфляція, що зростає, зумовлюють необхідність особливих управлінських дій для ефективного управління підприємством. У таких умовах забезпечення управлінських функцій залежить від рівня інформаційного забезпечення, що надається обліковою системою.

Ефективне управління внутрішньогосподарськими процесами сучасного підприємства залежить від своєчасних, цілеспрямованих і, головне, обґрунтованих рішень, що потребують використання різноманітної господарської інформації. Регулярне одержання такої інформації, її вірогідність і дохідливість багато в чому залежить від сформованої облікової політики на мікроекономічному рівні [1].

Головне призначення облікової політики - встановлення найбільш доцільних для конкретних підприємств методів обліку подання якісної інформації у вигляді звітності.

Бухгалтерський облік на кожному підприємстві ґрунтується на відповідному нормативно-правовому забезпеченні:

- законах і підзаконних актах (положеннях, інструкціях, вказівках, рекомендаціях, наказах тощо), які безпосередньо регулюють організацію бухгалтерського обліку і звітності, а також вимоги фінансового й господарського права [3-8]. Тому ступінь свободи конкретного підприємства у формуванні облікової політики, як зазначають науковці, законодавчо обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку у вигляді переліку методик й облікових процедур. Однак передбачаються припустимі альтернативні варіанти, і підприємство має можливість вибору конкретних способів оцінки, калькулювання, складу бухгалтерських рахунків тощо.

Згідно зі ст. 1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [3] від 16.07.99 р. № 996 - XIV і п. 3 П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [4] облікова політика:

- сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. На відміну від визначення облікової політики, яке наведене в МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" [5], національний стандарт не враховує в цьому визначенні домовленості й практику, що є зовнішніми емпіричними факторами, які визначають для конкретних економічних умов перелік принципів фінансової звітності і їхній зміст.

Юридичне регулювання облікової політики та її зміст для потреб фінансової звітності на національному рівні визначені Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" [3], П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [4], П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" [7], листом Міністерства фінансів України "Про облікову політику" [8] (табл. 1).

12 травня 2011 року Верховна Рада України прийняла Закон України Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" N 3332-VI [3], який вступив і дію з 01.01.2012 року де:

- визначено термін «міжнародні стандарти фінансової звітності»;
- визначено облікову політику підприємства за погодженням з

його власниками або уповноваженим ними органом (посадовою особою);

- визначено порядок застосування міжнародних стандартів.

Таблиця 1

Юридичне регулювання облікової політики

Вид правового акту	Питання, які розкриває акт
Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [2]	Правові основи визначення та організації облікової політики на підприємствах - визначення терміну «міжнародні стандарти фінансової звітності» - визначення порядку застосування міжнародних стандартів
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [3]	Розкриття інформації про облікову політику в примітках до фінансової звітності підприємства
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" [5]	Внесення змін до облікової політики підприємства
Лист Міністерства фінансів України "Про облікову політику" [6]	Відображення в розпорядчому документі (наказі) обраних методів, принципів і процедур); внесення змін до облікової політики; розкриття інформації про облікову політику в примітках до фінансової звітності

Також документом передбачається, що ПАТ, банки, страховики, а також підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначається КМУ, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ. Іншим підприємствам буде дозволено самостійно визначати доцільність застосування МСФЗ.

Законом також визначено, що, у разі переходу на МСФЗ, ПАТ, підприємства-емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств та сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, а також професійні учасники фондового ринку, банки, страховики та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, наступного за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову та

консолідовану звітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній Інтернет-сторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях.

Спеціалісти з бухгалтерського обліку вважають, що основними недоліками П(С)БО є такі: прийняті національні стандарти містять багато невизначених термінів і понять; неузгодженість П(С)БО й податкового законодавства; регламентація управлінського обліку в частині обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [2].

Підсумовуючи вищевикладене, можна зробити висновки про те, що нормативно-правові акти, які визначають правові засади формування облікової політики в Україні, вимагають взаємоузгодження й урегулювання, а також мають відповідати міжнародним стандартам обліку.

У сучасних умовах господарювання основними шляхами покращення нормативно-правового забезпечення формування облікової політики є:

1) удосконалення національних П(С)БО в частині формування й оприлюднення облікової політики;

2) затвердження П(С)БО "Облікова політика підприємства", яке повинно акумулювати всі чинні норми з різних нормативно-правових актів;

3) розробка методичних рекомендацій щодо формування облікової політики суб'єктів господарювання, які враховують особливості й специфіку діяльності конкретної галузі.

Таким чином, упровадження викладених рекомендацій дозволить поліпшити нормативно-правові засади фінансового обліку, зокрема облікової політики, і підвищити ефективність управління не тільки підприємством, але й економікою країни в цілому на основі генерування необхідної інформації для менеджерів.

1. Бутинець Ф.Ф., Малога Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність / За ред. Ф.Ф.Бутинця. - 3-тє вид., перероб. і доп. - Житомир: ПП "Рута", 2001. - 245 с.
2. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: [монографія] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. - Тернопіль : Карт-бланш, 2010. - 260 с.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-14 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cai-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.dinai.com/Docs/nsbu/standart-1.doc>.

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/document/92422/МСБО_8.pdf.
6. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: постанова Кабінетом Міністрів України №1706 від 28.10.1998р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" : наказ Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. № 137 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cai-bin/laws/main.cgi?nreg=z0392-99>.
8. Про облікову політику : лист Міністерства фінансів України № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931.

УДК 657.6:[005.31:339.17]

Юр'єв О.В., аспірант

Київський національний торговельно-економічний університет

ДОКАЗИ В АУДИТІ ЕФЕКТИВНОСТІ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті досліджено докази аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств та особливості їх використання.

Ключові слова: аудит ефективності, результативність, економічність, аудиторські докази, торговельні підприємства.

Yurev O.

EVIDENCE IN OPERATING PERFORMANCE AUDIT OF TRADING COMPANIES

The article examined the contents of the audit evidence the operational efficiency of commercial enterprises and usage.

Keywords: audit efficiency, evidence effectiveness, profitability, audit evidence, the trading companies.

Юрьев А.В.

ДОКАЗАТЕЛЬСТВА В АУДИТЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ТОРГОВЫХ

Юр'єв О.В.

ПРЕДПРИЯТІЙ

В статье исследованы доказательства аудита эффективности операционной деятельности торговых предприятий и особенности их использования.

Ключевые слова: аудит эффективности, результативность, экономичность, аудиторские доказательства, торговые предприятия.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливим науковим та практичним завданням. Важливим етапом в аудиті ефективності операційної діяльності торговельних підприємств є збір необхідних та достатніх доказів, що дозволять сформулювати відповідну аудиторську думку. Аудиторські докази мають відповідати встановленим критеріям, які б задовольняли визначену мету аудиту ефективності. На їх основі аудитор визначає напрями та надає конкретні рекомендації щодо забезпечення максимальної ефективності операційної діяльності на торговельному підприємстві.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Питанням формування доказів, присвячені роботи наступних науковців: Д. Хан, Х. Хунгенберг, Ю.П. Маркин, А.Д. Шеремет, А.Н. Хорин, Э. Хелферт, Г. Кокинз, Л. А. Бернштейн, Мейер, Нортон і Каплан, Н. Ольве, В.А.Жуков, В.Г.Пансков, Е.Н. Синева, С.Н.Рябухин, Ю.М. Воронин, А.Н. Саунин.

Разом з тим у роботах вищезазначених науковців не досліджувалися питання специфіки аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств, а також особливості змісту аудиторських доказів та особливості їх використання.

Цілі статті. Метою дослідження є обґрунтування доказів аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Для підтвердження аудиторської думки щодо ефективності торговельних підприємств докази, що використовуються для її формування, доцільно класифікувати наступним чином: матеріальні, документальні, аналітичні та висновки експертів.

Матеріальні докази збираються за результатами проведення органолептичних прийомів, зокрема, огляду та інвентаризації і свідчать про фактичну наявність, стан та ефективність використання ресурсів торговельним підприємством.

Документальні докази формуються за результатами використання аудитором документальних методичних прийомів, а

саме, за результатами перевірки документів, що можуть бути використані для оцінки ефективності, за формою та змістом.

Аналітичні докази – це результати проведення розрахунково-аналітичних прийомів, зокрема, використаних методів фінансового аналізу, статистичних обстежень, тощо.

За результатами проведення експертних оцінок формуються висновки які на відміну від аналітичних доказів не є результатами розрахунків, а є результатом певного суб'єктивного професійного судження одного або декількох експертів, щодо ефективності операційної діяльності торговельного підприємства, яке досліджується.

Під час проведення аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств, аудитори мають використовувати первинні (підготовлені аудиторами) та вторинні (ті що отримані від торговельного підприємства або третіх осіб) докази.

Всі докази мають бути задокументовані, з відображенням проведених, відповідно до програми аудиту ефективності, заходів і отриманих результатів, так як вони є основою і підтвердженням висновків за підсумками проведеної перевірки, джерелом інформації для висловлення аудиторської думки та надання рекомендацій.

Щоб висновки і рекомендації, які зроблені за підсумками аудиту ефективності, відповідали дійсності, зібрана інформація має бути достовірною, якісною та охоплювати всі аспекти операційної діяльності торговельних підприємств, тому необхідно впровадити належний контроль за достовірністю та якістю зібраних даних. Достовірність і якість інформації багато в чому залежить від ефективності системи внутрішнього контролю торговельного підприємства.

На всіх стадіях проведення аудиту ефективності необхідно контролювати систему та засоби внутрішнього контролю, що використовуються на торговельному підприємстві. Системи та засоби внутрішнього контролю перевіряються з метою упевнитися, що вони є в наявності та функціонують належним чином. Якщо, на думку аудиторів, наявні системи та засоби внутрішнього контролю функціонують відповідно вимогам, це може значно скоротити обсяг перевірки.

Тому, на нашу думку, доцільно розпочати процес попереднього дослідження операційної системи торговельного підприємства з перевірки системи внутрішнього контролю, що затверджена

адміністрацією торговельного підприємства для досягнення поставлених цілей і має безпосереднє відношення до аудиту ефективності. Інформація про стан цієї системи надасть можливість аудиторам визначити потенційні недоліки операційної діяльності торговельного підприємства, на які слід звернути увагу при проведенні аудиту ефективності.

Для того щоб дослідити систему внутрішнього контролю, необхідно розглянути законодавчі акти, нормативні документи та звіти, що стосуються операційної діяльності торговельного підприємства, а також провести опитування адміністрації, працівників і власні спостереження. При цьому аудитори мають ретельно дослідити наступні питання:

1) чи відповідає операційна діяльність торговельного підприємства положенням і вимогам нормативно-правових актів, чи розроблені та функціонують документи або заходи, що є необхідними для її ефективного виконання.

2) чи забезпечує досягнення запланованих цілей організаційна структура торговельного підприємства, методи управління та політика його адміністрації;

3) чи існує на торговельному підприємстві чіткий поділ функцій і відповідальності за кожним рівнем управління;

4) чи існує на торговельному підприємстві система звітності та моніторингу операційної діяльності, що надає упевненості в отриманні достовірної інформації за її результатами.

Залежно від характеру відповідей на вищезазначені запитання, аудитори мають можливість більш чітко і аргументовано сформулювати мету та конкретні завдання перевірки та ще до її початку, оцінити значимість очікуваних результатів.

Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю INTOSAI також вказує на необхідність вивчення та оцінки системи внутрішнього контролю при проведенні аудиту ефективності. Тому можна зазначити, що під час аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств, аудитори мають приділяти відповідну увагу дослідженню механізмів, що допомагають при здійсненні операційної діяльності торговельного підприємства з точки зору результативності, економічності та продуктивності, забезпечують дотримання політики адміністрації та своєчасну підготовку фінансової та управлінської звітності. Масштаб вивчення та оцінки внутрішнього контролю залежить від мети аудиту ефективності операційної

діяльності торговельних підприємств та від необхідного ступеню його надійності.

Аудиторські докази є результатом відбору інформації, що відповідає встановленим критеріям, з загального обсягу масиву даних про операційну діяльність торговельного підприємства, який сформований аудитором під час проведення аудиту ефективності.

Збір інформації дає можливість аудитору сформувавши власну думку щодо наступного кола питань:

- чи відповідають результати операційної діяльності встановленим критеріям ефективності;
- чи досягнуто максимального рівня ефективності за кожним напрямом операційної діяльності торговельного підприємства;
- чи є можливість підвищення ефективності операційної діяльності.

За результатами отриманої інформації та сформованої аудиторської думки, аудитор формулює висновки та розробляє рекомендації щодо покращення операційної діяльності торговельного підприємства.

Також, слід зазначити, що інформація, яка зібрана на стадії попереднього вивчення торговельного підприємства, також використовується у складі аудиторських доказів, що отримані під час проведення аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств.

Аудиторські докази мають бути:

- достатніми;
- надійними;
- релевантними.

Докази є достатніми, якщо їх обсяг і зміст здатні переконати в ґрунтовності зроблених висновків за результатами аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств.

Достатність - це міра кількості аудиторських доказів. Визначаючи чи достатньо доказів для підтвердження висновку, що зроблено за результатами аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств необхідно враховувати такі фактори, як:

- ступінь впливу даного висновку на загальні результати перевірки;
- можливий ризик прийняття хибних управлінських рішень;
- ступінь достовірності облікової інформації за результатами проведення попередніх перевірок;

– реакцію адміністрації торговельного підприємства на даний висновок;

– витрати на отримання доказів.

Аудиторські докази є надійними, якщо вони отримані з компетентних та достовірних джерел.

Надійність аудиторських доказів залежить від джерела інформації (внутрішнього або зовнішнього), від форми їх подання (візуальної, документальної або усної), а також від надійності систем внутрішнього контролю торговельного підприємства. Оцінюючи надійність аудиторських доказів, аудитори повинні виходити з наступного:

1) докази, що отримані із зовнішніх джерел, є більш надійними, ніж докази, отримані з внутрішніх джерел;

2) докази, отримані з внутрішніх джерел, є більш надійними, якщо існуючі системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю є ефективними;

3) докази, що зібрані безпосередньо аудиторами є більш надійними, ніж докази, отримані від працівників торговельного підприємства;

4) докази у вигляді документів та письмових заяв є більш надійними, ніж заяви, що отримані в усній формі.

Докази є релевантними, якщо вони мають безпосереднє відношення до зроблених висновків і логічно пов'язані із метою та критеріями аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств. Релевантність - це якісна міра аудиторських доказів, їх відповідність до критеріїв ефективності та конкретної мети перевірки.

Застосовуючи порівняльний аналіз та формуючи за його результатами аудиторську думку, слід використовувати лише отриману інформацію. Грунтуючись на зроблених висновках аудитор має визначити причини, що призвели до неефективних результатів операційної діяльності торговельного підприємства, та сформулювати відповідні висновки за кожним напрямом даної перевірки для відображення їх у звіті за результатами аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств.

Висновки за результатами перевірки повинні:

– характеризувати відповідність фактичних результатів операційної діяльності торговельного підприємства затвердженим критеріям;

– відображати ступінь, характер і значимість виявлених

відхилень від затверджених критеріїв;

- відображати причини існуючих проблем і наслідки, що можуть бути спричинені;

- визначати відповідальних працівників, до компетенції яких належать виявлені проблеми.

Слід враховувати, що якість звіту залежить від переконливості аудиторських доказів та аудиторських суджень, а також логічних прийомів, що були використані при їх підготовці.

Якщо деякі висновки не мають суттєвого значення по відношенню до оцінки ефективності операційної діяльності торговельних підприємств, вони можуть бути надані адміністрації окремо у письмовому вигляді і не відображатися у звіті. У такому разі, звіт відображає лише інформацію про направлення відповідного листа до адміністрації торговельного підприємства.

Рекомендації, щодо усунення виявлених недоліків висвітлюються у звіті, якщо висновки за результатами перевірки, вказують на можливість суттєво підвищити якість операційної діяльності та поліпшити її показники. Рекомендації може бути надано як до окремих недоліків, так і до операційної діяльності в цілому. Якщо торговельне підприємство вже здійснює заходи щодо усунення виявлених недоліків, рекомендується висвітлити це в звіті за результатами перевірки.

Водночас, у окремих випадках, рекомендації можуть лише вказувати, що потрібно зробити для вирішення наявних проблем і усунення виявлених недоліків. Тоді, як питання про заходи щодо їх усунення і способи підвищення ефективності операційної діяльності має вирішуватися безпосередньо керівництвом торговельного підприємства.

В інших випадках, аудитори можуть самостійно запропонувати конкретні заходи щодо підвищення ефективності операційної діяльності торговельних підприємств.

Висновки. Отже, головна відмінність формування доказів, які застосовуються в аудиті ефективності операційної діяльності торговельних підприємств полягає у застосуванні більшої кількості аналітичних процедур, а також у накопиченні і аналізі інформації та формуванні власної аудиторської думки на основі експертних оцінок. Щодо класифікації аудиторських доказів, то в аудиті ефективності операційної діяльності доцільно класифікувати їх залежно від аудиторських прийомів, що використовуються під час їх отримання, а

саме: матеріальних, документальних, аналітичних та висновків експертів. Останні є новими в аудиті, але їх використання в аудиті ефективності операційної діяльності дозволить більш обґрунтовано сформулювати аудиторську думку.

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1.-К.:ТОВ "ІАМЦ АУ"СТАТУС",2010.-1028с
2. Лімська декларація керівних принципів контролю, прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контролюючих органів (INTOSAI). Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.ac-gada.gov.ua>.
3. Саунин, А.Н.. Аудит эффективности в государственном финансовом контроле: научно-методическое пособие. – М., Финансовый контроль, 2004.
4. Комплексный- экономический анализ хозяйственной деятельности. А.И. Алексеева, Ю.В. Васильев; А.В. Малеева, Л.И. Ушвицкий. М.: Финансы и статистика, 2006. 528 с
5. Мельник М.В., Когденко В.Г. Экономический анализ в аудите: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", "Финансы и кредит", "Налоги и налогообложение". М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 543 с.
6. Никонович М.О., Організація і методика аудиту: Навч. посібник для студентів вищих навч. закладів/ М.О.Никонович, К.О.Редько, О.А.Юр'єва; За ред. С.В.Мниха.– К.: КНТЕУ, 2006.– 471с.
7. Жигалов В. Т. Проблемы теории та аналізу ефективності. - К.: Вища школа. Головне вид-во, 1984. - 139 с.

ДЛЯ ПОДАТОК

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Наукове видання

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ
Серія «Облік і фінанси»

Збірник наукових праць
Випуск 10 (37)
Частина 1

Комп'ютерний набір: Шолом Л.О.

Верстка: Шолом Л.О.

Підп. до друку 05.06.2013 р.
Формат 60x84 1/16. Папір офс.
Ум. друк. арк. 26,4 Тираж 100 прим. Зам. 281.

Редакційно-видавничий відділ
Луцького національного технічного університету
Луцьк, 43018, вул. Львівська, 75
Друк – РВВ ЛНТУ

