



Scientific journal  
«ECONOMICS AND FINANCE»



Editorial Arane,  
S.A. de C.V.

## **Economic analysis: sector aspect**

**Collective monograph**

*The monograph is included in scientometric database RSCI*



**Editorial Arane, S.A. de C.V.  
Mexico City, Mexico  
2016**

**Editorial Arane, S.A. de C.V.**

**Economic analysis: sector aspect**

**Science editor:**

***Drobyazko S.I.***

*Ph.D. in Economics, Associate Professor, Professor of RANH*

**Reviewers:**

***Shatalova N. I.***

*Doctor Hab. in Social Sciences, Professor, Head of the Department of Personnel Management and Sociology of Ural State Railway University (Ekaterinburg, Russia)*

***Konstantin Savov Kalinkov,***

*Doctor of Economics, Professor (Varna, Bulgaria)*

**Economic analysis: sector aspect: Collective monograph.** - Editorial Arane, S.A. de C.V., Mexico City, Mexico, 2016.- 60 p.

**ISBN 978-617-7214-38-9**

Theoretical and applied principles for the mechanism of sustainable development and management of economic systems formation, based on domestic and foreign specifics have been considered in the collective monograph. Specific character of mechanism of sustainable development of economic systems at the state level, sector, industry and enterprise formation has also been investigated. Mechanism of social and economic enterprises' development has been analyzed.

Collective monograph is intended for politicians, scientists, entrepreneurs, teachers, postgraduate students, students and anyone interested in the issues of formation the mechanism of effective regulation of enterprise economic activity.

**ISBN 978-617-7214-38-9**

© 2016 Copyright by Editorial Arane, S.A. de C.V. ®

© 2016 Authors of the articles

© 2016 Drobyazko S.I.

## CONTENT

|   |    |
|---|----|
| ANALYSIS OF INFORMATION IN THE MANAGEMENT SYSTEM ACCORDING TO THE THEORY OF LIMITATIONS. <b>Hladii I. O.</b> .....  | 4  |
| КОНЦЕПЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО АНАЛІЗУ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ. <b>Калабухова С.В.</b> .....  | 14 |
| THE ESSENCE OF VALUE ADDED TAX AND ISSUES OF ITS ELECTRONIC DECLARATION UNDER THE CURRENT CONDITIONS OF MANAGEMENT. <b>Yakovyshyna N.A., Mayster L.A.</b> ..... | 35 |
| ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF ACCOUNTING OF OVERHEAD COST. <b>Melnychuk O. P.</b> .....  | 46 |

# **ANALYSIS OF INFORMATION IN THE MANAGEMENT SYSTEM ACCORDING TO THE THEORY OF LIMITATIONS**

**Hladii I. O.**

candidate of economic sciences, associate professor of accounting department

*Vinnitsa Trade and Economic Institute*

*Kiev National Trade and Economic University, Ukraine*

New European requirements for improving product quality, speed of production, updating the assortment requiring innovative management business processes. In these conditions is actual implementation in practice of economic entities management system, based on the theory of constraints – TOC. In general, TOC – is a systematic approach that is based on a clear causal logic and which integrates logic tools and logistics solutions.

The strategic orientation of modern Ukrainian enterprises determines the necessity of an integrated approach to business management. This should be based on the understanding that each entity has a specific strategic goal and some «limitations», which outline the basic «bandwidth» of the entity. In other words, the ability of management of organizational structure to get more profits determined by the nature of the obstacles that are directly within the enterprise. So a question of such a «limit» for making the decision to eliminate it from all other simultaneous optimization of business processes.

It is important in the theory of TOC to understand that the company is a system which is based on objective general laws such as the conservation law and the law of continuous development, which explain the essence of nature and the desire to balance the system, its stability [1]. In our view, the main problem of the enterprise as a system, is to find the optimal borders between the need to attract resources of the environment and the likely negative consequences, such as possible risk of loss from excessive load when economic conditions change, because in terms of an integrated system impact to the entity is determined primarily by the interaction of internal factors and less determined by the action of the environment.

In general, any system can be defined as a set of interrelated and interdependent factors or processes that interact purposefully, converting initial

components (inputs) to concrete result (output) [1]. TOC essence of the theory lies in finding the factor that determines the maximum limit of the performance of the system. Theory of constraints argues that each system is a very large number of restrictions, and they are the key to its profitable control, that limitation - are factors that are required for the company for rapidly improving of results of management [2].

The limitation in the practice of the enterprise may be a unit of equipment, part, tool, worker or even company policies. The maximum system performance is the weakest level of productivity factor [3]. Thus the identification and elimination of key issues not only removes all the associated negative effects, but also prevents them from re-manifestation. May identify several types of limitations:

- Limitation of power - a resource that is not able to provide to the corresponding period required amount of power;

- Limiting of market - the number of orders received is insufficient to support the required growth of the system;

- Limiting of time - response time for market demands is very slow, jeopardizing the system's ability to fulfill its obligations to customers and expand its business [4].

Practical activity of enterprises shows that most restrictions have organizational, not physical nature. Thus, the physical limitations in the production process is relatively easy to detect and remove. Organizational (procedural) restrictions, in turn, make it difficult to identify and eliminate, although their elimination will lead to more significant changes [5].

E. Goldratt introduced a staged logical thinking process to be used in conjunction with the five focusing steps. The thinking process assists with working through the change process by identifying the following: what to change, what to change to, and how to effect the change. The thinking processes consist of logic tools used to identify problems, then develop and implement solutions. E. Goldratt developed five consecutive steps (stages), which helps coordinate the activities of the system in the process of continuous improvement [1].

1. Find the limiting system.

2. Decide how to use of the limitations of the system.
3. Subordinate all system to such restrictions as it affects the work of the entity.
4. Extend the limits of the system. At this point, you can invest more money in limitations.
5. Return to step 1 to determine the next item, which is a limitation of the system.

The main attention of direction of limitation theory should be focused on ensuring maximum production capacity and to maximize the speed of production of finished products. To achieve these objectives, it is necessary to abandon traditional approaches to improving of the system [6].

The practical reality shows that most entities focus on maximum load of work centers. This leads to the accumulation of large stocks. So as a result it can lead to negative consequences - namely the risk of aging, damage, or loss of needs accumulated stocks of semi-finished, which is a direct loss of money. Also, there is a slowdown in the turnover of working capital because they are «frozen» in stock and semi-finished products [5].

In theory limits the effective management of production systems used mechanism DBR - Drum, buffer, rope (drum buffer rope) [2]. DBR mechanism allows you to plan and effectively balance the operation of the production system according to the capacity limitation, to the link with the lowest bandwidth. Restrictions serves as a drum, and its schedule sets the rhythm of the production process. For ensuring the bottleneck work and continuous flow generally used buffer stocks, which creates a starting material in the production of some established ahead of schedule [8]. Define each component as follows:

**Drum.** The drum is the constraint and therefore sets the pace for the entire system. The drum must reconcile the customer requirements with the system's constraints. In simpler terms, the drum is the rate or pace of production set by the system's constraint.

**Buffer.** A buffer includes time or materials that support throughput and/or due date performance. A buffer establishes some protection against uncertainty so that the

system can maximize throughput. A time buffer is the additional planned lead time allowed, beyond the required setup and run times, for materials to reach a specified point in the product flow. Strategically placed, time buffers are designed to protect the system throughput from the internal disruptions that are inherent in any process. A stock buffer is defined as inventories of specific products that are held in finished, partially finished, or raw material form, in order to fill customer orders in less than the normal lead-time. Stock buffers are designed to improve the responsiveness of the system to specific market conditions.

Rope. The rope is a schedule for releasing raw materials to the floor. The rope is devised according to the drum and the buffer. The rope ensures that non-capacity constraint resources are subordinate to the constraint. Restated, the rope is a communication process from the constraint to the gating operation that checks or limits material released into the system to support the constraint.

Another tool of CBT systems is method of critical chain, which was described by E. Goldratt in 1997. It is a tool for planning and project management, which points to their dependence on resources, risks and uncertainties. This method is in the process of project management, there are almost always negative effects are caused by three main factors: multitasking, student syndrome and Parkinson's Law. Method of critical chain allows to deal with these factors. To solve multitasking envisaged reduction of orders so that employees are focused on the current task. Also in the process of law can not be ignored Parkinson's. Remember that even if the project was completed ahead of time, its improvement leading to its completing on time or even later.

Using theory of constraints system leads to the fact that stocks do not accumulate semis, and provided the most rapid passage of products through all stages of the production process, including by reducing material handling parties [4]. This approach allows less time to reach operating cycle from production to final stocks of finished products. During the management should reduce the overhead time in the «bottlenecks». For example, to release changeover between different products, you should check the order of production of different batches of products. If it happens

shortage in production should perform quality control operations for processing semi-finished products in the «bottlenecks» because otherwise they will be spent on resource processing knowingly defective products. The ways of effectively increasing of capacity constraints in the enterprise:

- For material resources - analysis of inventory and downloading resources, increase capacity through additional purchases, improving processing technology, the introduction of integrated production schemes and waste, reduce defective goods;

- For plant and equipment - re-engineering of the manufacturing process, thereby reducing the time to process, view the individual process stages of subcontracts some processes, repair or replacement of certain parts and components; investment in additional equipment, which is a limitation of the production process;

- For employees - every minute monitoring the implementation time when the limitation arises from the low-speed service; additional training employee who performs his duties slow or change the design of the product to reduce its processing time on a narrow section; movement of workers from processes that are not limitations to the processes that act restrictions.

If you find two or more constraints for payments optimal level of loading equipment used linear programming techniques, analytical methods, methods of expert estimates [8]. It should be noted that for managers are most attractive that methods of increasing capacity which do not require large additional financial and human costs. Restrictions and methods of their location also largely depend on the specifics of the enterprise sector.

The key indicators for decision-making under the TOC is productive profit margins, inventory and operating costs.

Productive profit margin (Throughput Contribution Margin) - the difference between income from sales and truly variable costs (truly variable costs). Indeed variable costs are only those costs incurred at unit and vary in direct proportion to sales.



Stocks (Inventory) in the TOC terminology are wider meaning than in accounting. In theory, marginal regarded as an investment in raw materials, work in process, finished goods, buildings, equipment, etc.

Operating expenses (Operating expenses) is considered how the system spends money to convert stocks in productive profit margin [10].

With the development of the theory of constraints arised the management accounting on the basis of this theory in Western literature better known as throughput accounting (TA). It is based on the following principles:

- Directly traced to the product only common direct or variable costs;
- The main indicator of the effectiveness of management, serving a productive marginal income rate, rather than the traditional profit margins;
- Management decisions within the limits of the theory made by analyzing the ratio of productive marginal income and current system limitations, including more promising in terms of getting money recognizes the product that is more important factor productivity;
- The final conclusion on the impact of the business is based on operating profit, which is the difference between the total productive marginal income and operating costs, as well as on the basis of return on investment ROI.

Therefore, according to the theory of constraints the main purpose is to increase the productive marginal income by reducing inventory and operating costs. Accordingly, all management decisions are taken according to the TOC based on their impact on the three key indicators.

Activity of system units focuses on the process of selling the finished products, including heads of operating departments are responsible not only for cost, quality and volume of manufactured products, but also for the performance of their tasks, contributing in turn, the smooth implementation of the implementation process. The system of management accounting costs and benefits in accordance with the principles of the theory of constraints, the cost of generating cash (or Throughput) is the main indicator of productivity, production of a product.

Also there are new items accounting - limitations (bottlenecks). Accordingly, new analytical indicators such as costs of bottlenecks. And also to analyze the important role played by temporary factors - time staff, working equipment, the production cycle.

At all levels the main task of monitoring managers (both units and entire organization) - identification of limits in the system with the help of accountants and analysts engaged in management accounting at the company. Further analyzes and change existing restrictions in some cases a restructuring of the production process to the benefit limits. The next step is to control the removal of restrictions or readjustment of enterprise processes so that the limit used to the full (maximum) capacity.

Performance indicators calculated on the basis of information collected management accounting system based on TOC are recorded during making such important management decisions as the choice of production program to produce or purchase semi on the side more.

In this connection, it is advisable to consider today relevant type of services - audytsorsynh. The services, which are often given for outsourcing in Ukraine include information technology, bookkeeping, catering and cleaning of offices, security and so on. And not the last place in this list belongs transport services. Thus, despite the convenient geopolitical location and relatively developed transport network of logistics activity index (Logistics Performance Index) in 2010, Ukraine took only 102 position among all countries in the world (along with Kenya, Nigeria and Yemen).

Today, the potential of Ukraine according to the international transport market experts estimated highly enough. For the Logistics Performance Index (Logistics Performance Index) in 2015, designed by the World Bank, Ukraine was ranked to 61 place, which was the best indicator among all CIS countries (Kazakhstan - 88 place, Russia - 90, Moldova - 94, Belarus - 99). Today in Ukraine 60-70% of road traffic - outsourcer [11]. Because in the world, the figure is 80-85%, the difference is 15-20% is the potential for domestic forwarders.

One of the universal criteria for making of management decision on how to deal transport transportation alone or enter into a contract with a specialized company to have an analytical comparison of costs for freight forwarding services to the amount of their costs for transportation, related services, cargo insurance, pay the relevant experts and their learning. This will allow to identify existing constraints in the enterprise. At the same time it should emphasize the risks of outsourcing related to bad faith or lack of competence possible partner. But this risk can be minimized if:

- Develop clear requirements to outsourcer;
- To formulate criteria and indicators for assessing their work (eg, clear and timely performance applications, integrated services);
- To organize a tender among potential autsrseriv, evaluate them and make a choice;
- To manage the outsourcing.

So the most universal system of management accounting is accounting to the theory of limits, because it has no restrictions on the scope. The main task management system for optimization constraints in favor of stocks and release capacity. Choosing of time of the creation of the reserve, which frees up capacity, should consider options such as low fluctuations of supply and demand at the end of the season, which will implement their products. Under these conditions must be optimized stock levels. The target stock level should be calculated for each storage location - (a central warehouse, affiliates, distributors, retail. At the same time, we must consider the problem of lack of capacity at suppliers, causing the opposite effect on the entity.

Overall, the implementation of the proposals submitted in the work, ensure the transparency of the process of forming decision and give an opportunity to identify and eliminate restrictions on the production of the company. The implementation of CBT at Ukrainian enterprises, together with existing traditional management accounting systems would achieve a combination of high-quality accounting and cost management.

## References:

1. Голдратт Э. Критическая цепь [Текст] / Э. Голдратт ; [пер. с англ. Е. Федурко]. – М. : ТОС центр, 2007. – 272 с.
2. Голдратт Э. Цель. Процесс непрерывного улучшения. Цель – 2. Дело не в везенье [Текст] / Э. Голдратт, Д. Кокс ; [пер. с англ. Е. Федурко]. – К. : ЛОГОС, 2007. – 775 с.
3. Детмер У. Производство с невероятной скоростью. Улучшение финансовых результатов предприятия [Текст] / У. Детмер, Э. Шрагенхайм ; пер. с англ. О. Наливайко. – М. : Альпина-паблишерз, 2009. – 329 с.
4. Кримська Л. О. Управління підприємством на основі теорії обмежень: [Електронний ресурс] / О.Кримська, О. О. Шевченко // БІЗНЕСІНФОРМ. –2012.– № 12. – Режим доступу: [http://www.business-inform.net/export\\_pdf/business-inform-2012-12\\_0-pages-198\\_201.pdf](http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2012-12_0-pages-198_201.pdf).– Назва з екрана.
5. Гладій І.О. Впровадження системи управлінського обліку за теорією обмежень / І.О. Гладій// Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. 2016. –№2(96) – с. 103-109.
6. Козлова В. Опыт ТОС на украинском рынке [Текст] / В. Козлова // Управление компанией. – 2007. – № 10. – С. 46 – 50.
7. Укрепите слабое звено: как применять теорию ограничений в малом бизнесе: [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://delo.ua/businessman/ukrepite-slaboe-zveno-kak-primenjat-teoriju-ogranichenij-v-malom-216827/>. – Назва з екрана.
8. Михайлишин Н.П., Мельник Н.Г. ТОС – теорія, що ламає стереотипи: [Електронний ресурс] / Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал – С.81-83. – Режим доступу: [http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum./Sre/2011\\_4/81.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum./Sre/2011_4/81.pdf). – Назва з екрана.

9. Arvis, J.-F Networking to improve competitiveness: Trade Logistics in the Global Economy [Text] / J.-F. Arvis, M. A. Mustra, L. Ojala, Ben Shepherd, Daniel Saslavski. – The Logistic Performance Index and Its Indicators. – Washington : The World Bank, 2014. – 58 p.
10. Козак В.Є. Управлінський облік за теорією обмежень: загальна характеристика: [Електронний ресурс] / Вісник Хмельницького національного університету 2009, № 6, Т. 1 – С.170-174. – Режим доступу: [http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum%20/Vchnu\\_ekon/2009\\_6\\_1/170-174.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/Vchnu_ekon/2009_6_1/170-174.pdf). – Назва з екрана.
11. Аналітична доповідь до Щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2015 році». – К. : НІСД, 2015. – 684 с.

# КОНЦЕПЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО АНАЛІЗУ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

**Калабухова С.В.**

к.е.н., професор

*Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана*

Родоначальником систематизованого аналізу на рівні підприємства як складової бухгалтерського обліку слід визнати француза Жака Саварі (1622–1690 рр.), який увів поняття синтетичного й аналітичного обліку. Італійський бухгалтер Джузеппе Чербоні (1827–1917 рр.) розвинув ідеї Саварі і створив вчення про синтетичне складання й аналітичне розкладання бухгалтерських рахунків, що уможливило збільшення числа контрольних моментів в обліку. При цьому, роботу у сфері обліку він трактував як аналіз фактів господарського життя з метою розкриття, з одного боку, дії об'єктивних законів, що керують господарською діяльністю підприємства, а з іншого боку, - суб'єктивних вчинків адміністраторів і тих результатів, до яких ці вчинки призводять.

На початку ХХ ст. з'являється оригінальний напрям в обліку – балансознавство, який розвивається за трьома основними аспектами: економічний аналіз балансу, юридичний аналіз балансу та популяризація знань про баланс. Перший напрямок розвивали швейцарець І.Шерр (1919), німці П.Герстнер (1926) та Ф.Ляйтнер, американець Дж.Блісс (1930). Зокрема, П.Герстнер запровадив поняття аналітичних характеристик балансу, таких як: співвідношення коротко- та довгострокових зобов'язань, встановлення верхньої межі позикових коштів у розмірі 50% авансованого капіталу, встановлення взаємозв'язку фінансового стану та ліквідності; Ф.Ляйтнер вважав опис економічного стану господарства через встановлення величини і складових частин капіталу і боргів у балансі кінцевою метою рахівництва всякого господарства. В книзі Д.Блісса розглянуто фінансові та оперативні коефіцієнти та розвинуто ідею безтекстового, табличного аналізу.

Дослідження результатів розробок англо-американської облікової школи у частині аналізу фінансової звітності вказало на різні аспекти цієї

проблематики: як найактуальніші виділено питання аналізу кредитоспроможності позичальників, а відтак досліджуються проблеми управління оборотними активами, власним капіталом та кредиторською заборгованістю суб'єктів господарювання (С.Браун, Р. Фолк, Д.Хорріган); акцентовано увагу на ідентифікації коефіцієнтів бухгалтерської звітності за допомогою статистичних методів, необхідності порівняння фінансових коефіцієнтів однорідних груп з певними галузевими нормативами (А.Уолл, П.Барнс); проведено моделювання мультиплікативних факторних систем через визначення структури зв'язку часткових показників фінансової звітності з узагальнюючими показниками ефективної діяльності (Д.Блісс, Р.Хіггінс); надано перевагу перспективному аналізу порівняно з ретроспективним, а тому досліджуються проблеми прогнозування кредитоспроможності суб'єктів господарювання та ймовірності їх банкрутства за даними фінансової звітності з використанням статистичного апарату множинного дискримінантного аналізу (А.Вінакор, Р.Сміт, Е. Альтман, У. Бівер, Р. Таффлер, Г. Тішоу, Ж. Конан, М. Голдер); використано звітність для прогнозування рівня ефективності інвестування у цінні папери, обґрунтовано значущість механізму облікової політики для нівелювання інформаційної асиметрії між внутрішніми і зовнішніми користувачами фінансової звітності (Г. Фостер, Р.Болл, Ф.Браун, Ш.Сундер, Дж.Біддл, Ф.Ліндал).

Першим з дореволюційних російських бухгалтерів, хто дослідив роль аналізу і його взаємозв'язок з бухгалтерським обліком, був А.К. Роццаховський (1910), в працях якого розглянуто проблему типізації структури балансу та зроблено акцент на її якісному аналізі, в основі якого лежить розуміння економічної природи розділів і статей балансу. У працях іншого відомого російського вченого українського походження А. П. Рудановського (1915) акцентується увага на суттєвому розкритті аспектів фінансової моделі фірми та зазначається, що читаючи баланс, слід думати не про техніку його складання, а розуміти терміни і цифри, у ньому написані. В праці російського бухгалтера Н.Р.Вейцмана (1924) методи дедукції та порівняння визнаються одними із

найважливіших елементів аналітичної роботи. Доречно додати, що праця професора Н.Р.Вейцмана вийшла під назвою «Рахунковий аналіз. Методи дослідження діяльності торгівельного підприємства за даними його бухгалтерії».

Період з середини до кінця ХХ ст. в радянській обліковій школі загалом (С.К.Татур, Д.П.Андріанов, М.Ф.Дячков, М.І.Баканов, А.Д.Шеремет, С.Б.Барнгольц) та українській зокрема (І.І.Каракоз, М.І. Ковальчук, Г.М.Мельничук, В.І.Самборський, С.І.Шкарабан, А.О. Чугаєв, М.Г.Чумаченко) слід визнати періодом занепаду у частині розвитку аналізу господарської діяльності як похідної бухгалтерського обліку. Слід відмітити, що загалом у цей період, коли відбувалась побудова планового соціалістичного господарства, аналіз господарської діяльності все більше віддалявся від бухгалтерського обліку, його фінансова природа вихолощувалася, значимість балансу як інструмента управління знижувалася. За суттю аналіз перетворився у техніко-економічний аналіз показників плану.

Перебудова наприкінці ХХ ст. пострадянського господарського механізму та його орієнтація на ринкові відносини зумовили перегляд традиційного розуміння в пострадянській обліковій школі аналізу господарської діяльності в контексті розгляду його як інструмента фінансового управління через аналіз фінансової звітності (М.Г.Чумаченко, Є.В.Мних, В.В.Ковалев, Г.В.Савицька, І.Д.Лазаришина).

Варто відзначити, що наприкінці ХХ ст. (1993) вийшла праця українського вченого, професора М.А.Гольцберга [1], в якій автор розкриває аспекти нового напрямку аналізу господарської діяльності - бухгалтерського аналізу. Запропонований ним напрямок ґрунтується на принципах міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та акцентує увагу на можливості прийняття рішень в бізнесі через осмислення бухгалтерської інформації. Також ідея бухгалтерського аналізу знайшла свого втілення у роботі білоруських вчених-обліковців професора Д.О. Панкова, Л.С. Воскресенської (2008) [2], які запропонували для проведення аналізу господарської діяльності та

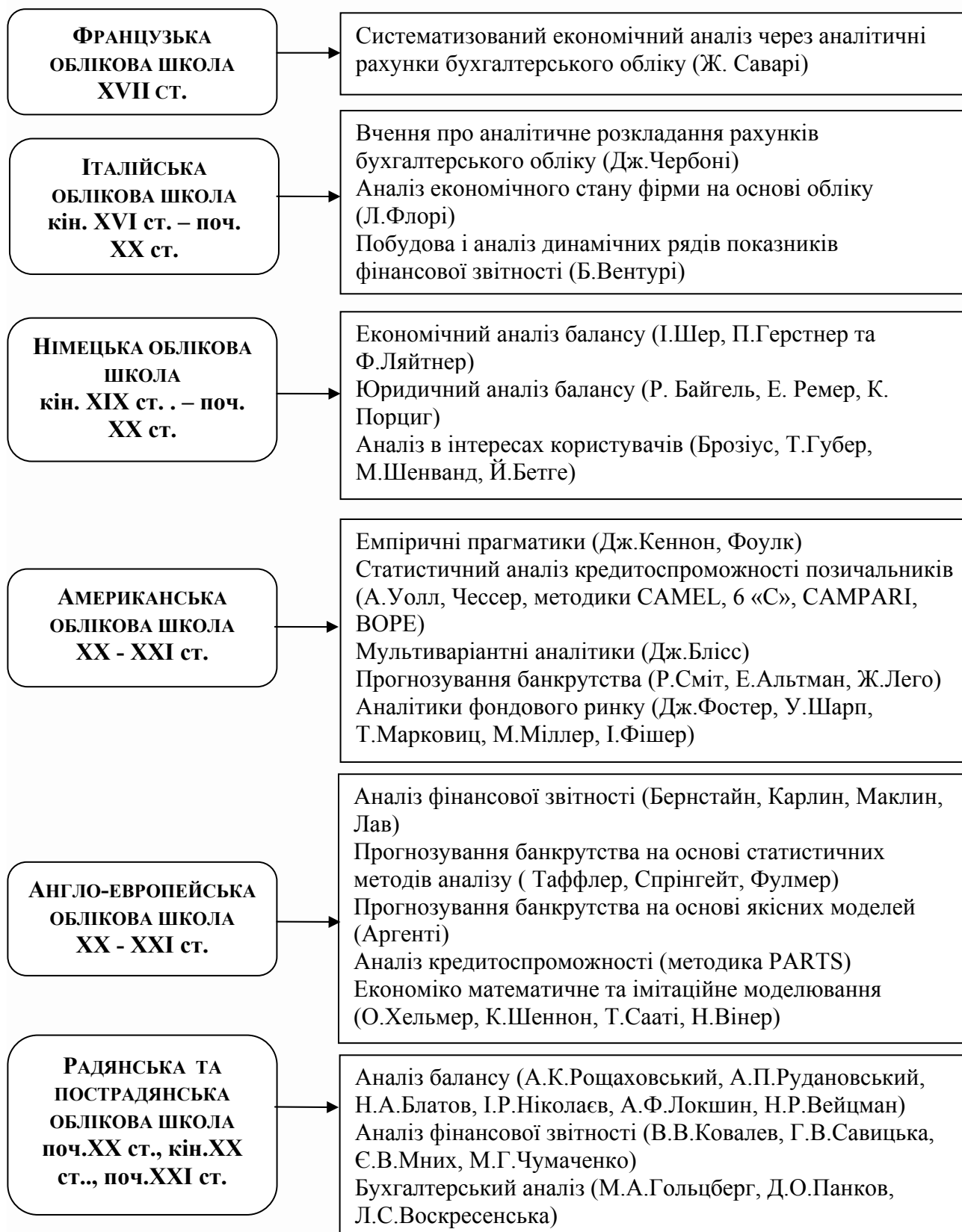


обґрунтування управлінських рішень обмежуватися тільки бухгалтерською інформаційною базою, при цьому аналізуються не кінцеві результативні показники, а обороти по рахунках, що відбивають безперервний рух інвестованих в організацію коштів. Також відзначається, що обрана інформаційна база зумовила назву нового напрямку.

Слід звернути увагу на далекоглядність українського вченого, академіка М.Г.Чумаченка, який ще в 70-х роках минулого століття на противагу московській школі аналізу господарської діяльності визначив предмет економічного аналізу не як «дослідження господарської діяльності», а як «дослідження інформаційного потоку про планомірну господарську діяльність підприємства для обґрунтованості управлінських рішень» [3]. Тобто, в наведеному визначенні наголошується, що предметом аналізу є вивчення інформації (І). Таким чином, підтверджується теза Я.В.Соколова про те, що співвідношення бухгалтерського обліку (БО) і господарського процесу (ГП) розкривається через формулу  $ГП = І = БО$ .

Стисло схему формування знань про аналіз як інструмент інтерпретації бухгалтерської інформації наведено на рис.1.

Доречно додати, що у 1981 році Всесвітня Асоціація бухгалтерів і фінансових фахівців, що працюють в бізнесі, відома як Institute of Management Accountants (ІМА, США), у своїх Положеннях презентувала визначення поняття «management accounting», яке формулювалося так: “...the process of identification, measurement, accumulation, *analysis*, preparation, interpretation, and communication of financial information used by management to plan, evaluate, and control an organization and to assure appropriate use of and accountability for its resources. Management accounting also comprises the preparation of financial reports for non-management groups such as shareholders, creditors, regulatory agencies, and tax authorities” [4].



**Рис. 1. Наукові облікові школи та напрямки формування знань про аналіз бухгалтерської інформації** (Узагальнено автором)

Достатньо володіти англійською мовою із словником, щоби зрозуміти, що у 1999 році подібне визначення, але в українському перекладі, знайшло свого відображення у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», під терміном «бухгалтерський облік», а саме: «бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [5]. Як бачимо, на цьому етапі відбулася перша підміна бухгалтерських понять, при якій питання бухгалтерського менеджменту охарактеризувалися як процеси бухгалтерського обліку. При цьому із американського визначення було вилучено тест, який вказував на необхідність *аналізу* фінансової інформації для реалізації трьох функцій управління економічною одиницею: планування, оцінки та контролю.

У 2008 році Institute of Management Accountants (США), у своїх Положеннях презентував нове визначення поняття «management accounting» разом з поясненням причин, що призвели до нового тлумачення, а також з описом процесу обґрунтування та використовуваних критеріїв при його підготовці. В оригіналі нове визначення наведено у такому формулюванні: «Management accounting is a profession that involves partnering in management decision making, devising planning and performance management systems, and providing expertise in financial reporting and control to assist management in the formulation and implementation of an organization's strategy» [4].

Слід відмітити, що наведене ІМА нове визначення «management accounting» включає в себе основні функції менеджменту: організацію взаємодії для виконання запланованих завдань (*involves partnering*), планування діяльності (*devising planning*), мотивування виконавців до досягнення поставлених цілей організації (*performance management systems*), контроль фактичних результатів у порівнянні із запланованими (*control*), що уможлиблює прийняття рішень (*management decision making*). Відтак, ключовим словом у цьому словосполученні доречно визнати саме слово «management», яке вказує

на конкретну предметну сферу – «accounting». При цьому відзначається, що реалізація цих функцій менеджменту в «management accounting» забезпечується (providing) експертизою, тобто аналізом фінансової звітності (expertise in financial reporting) та контролем, що допомагають керівництву у розробці і впровадженні організаційної стратегії.

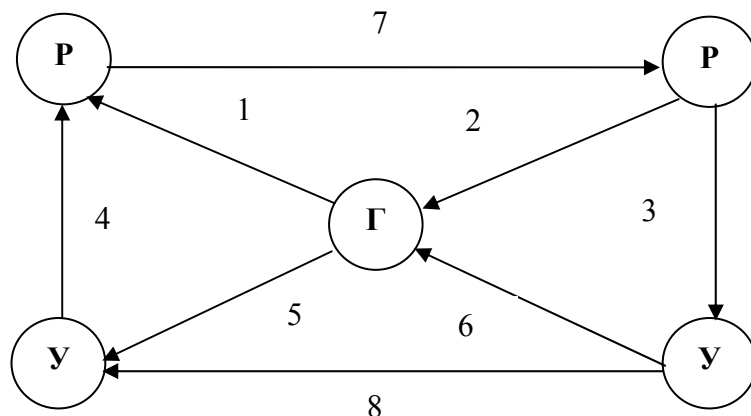
Схематичне окреслення предметної сфери «management accounting» згідно оригінальної американської концепції узагальнено на рис.2.



**Рис. 2. Предметна сфера «management accounting» як середовище розвитку бухгалтерського аналізу**  
*Узагальнено автором на основі [4]*

Вважаємо, що в сучасних умовах розвитку вітчизняної бухгалтерської науки треба почати оперувати сучасною термінологією, зокрема включаючи у науковий оборот словосполучення «бухгалтерський менеджмент» у розумінні його як професійної діяльності, яка інтегрує у собі процеси бухгалтерського обліку, бухгалтерського аналізу та бухгалтерського контролю з метою підготовки і прийняття управлінських рішень, що допомагають керівництву у розробці і впровадженні організаційної стратегії. Додамо при цьому, що нова Універсальна десяткова класифікація (УДК) інформації, видана Книжковою палатою України у 2011 році [6, с.121], вже передбачає таку класифікаційну позицію (657.05).

Зауважимо, що оскільки всі факти господарського життя можуть бути пояснені їх договірною природою, що впливає з обміну цінностями, операції з обміну цінностями характеризуються господарськими оборотами. Представники економічного спрямування в теорії бухгалтерського обліку (Є.Є.Сіверс, Л. Гомберг, Н.А. Блатов, Ч. Гаррісон, Ф. Рей) закон двоїстості пояснювали поняттям міни (обміну цінностями).



- де 1 – обмін грошей на речові цінності (придбання виробничих запасів, основних засобів – процес постачання);
- 2 - обмін речових цінностей на гроші (збут готової продукції , одержання виручки від реалізації готової продукції – процес реалізації)
- 3 - обмін речових цінностей на умовні цінності, тобто на чужу обіцянку платежу (визнання дебіторської заборгованості за товарними операціями – процес реалізації);
- 4 - обмін умовних цінностей на речові цінності, тобто власна обіцянка платежу (визнання кредиторської заборгованості за товарними операціями – процес постачання);
- 5 - обмін грошей на умовні цінності (визнання дебіторської заборгованості за фінансовими операціями, погашення кредиторської заборгованості);
- 6 - обмін умовних цінностей на гроші (погашення дебіторської заборгованості, визнання кредиторської заборгованості за фінансовими операціями);
- 7 - обмін одних речових цінностей на інші речові цінності (виробництво готової продукції – процес виробництва, визнання витрат);
- 8 - обмін одних умовних цінностей на інші умовні цінності (процес фінансування, одержання прав контролю економічних ресурсів)

**Рис. 3. Квадрат професора Блатова як теоретична основа розвитку бухгалтерського аналізу**

*Розроблено автором з використанням джерела [7, с.42]*

Відтак, всі цінності підприємства класифікувалися у три групи: речові (P), грошові (Г) та умовні (як зобов'язання сплатити - власні або чужі - У), а всі

обороти поділялися на вісім типів, що знайшли свого узагальнення у «квадраті професора Блатова» (рис.3).

| <b>ПІДГОТОВКА ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ<br/>ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА</b>            |   |  |  |  |  |                |   |  |
|--|---|--|--|--|--|----------------|---|--|
| <b>МЕТОДОЛОГІЧНІ КАТЕГОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b>  | <b>ДОКУМЕНТАЦІЯ І ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ</b>  | 1) верифікація (емпіричне підтвердження) сприйнятої і відображеної в бухгалтерських документах інформації; |  |  |  |                | <b>КЛАСИФІКАЦІЯ</b>   |  |
|  |   | 2) документальний контроль достовірності відображених господарських операцій;                              |  |  |  |                |   |  |
|  |   | 3) розробка системи аналітичних показників   |  |  |  |                |   |  |
|  |   | 4) забезпечення зіставності показників   |  |  |  |                |   |  |
|  | <b>ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ</b>  |  |  |  |  |                |   |  |
|  | <b>ПРЕДМЕТНІ КАТЕГОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b>   |  |  |  |  |                |   |  |
|  | <b>ОЦІНКА І КАЛЬКУЛЯЦІЯ</b>   | <b>АКТИВИ</b>  | <b>КАПІТАЛ</b>                                       | <b>ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</b>  | <b>ДОХОДИ</b>                            | <b>ВИТРАТИ</b> | <b>ПОШУК АСОЦІАЦІЙ<br/><br/>МЕТОДОЛОГІЧНІ КАТЕГОРІЇ ДЕЙТАМАЙНІНГУ</b> |  |
|  |   | <b>1. Аналіз характеру операцій (причин) та облікової політики підприємства:</b>                           |  |  |  |                |   |  |
|  |   | Аналіз інвестиційної політики, в т.ч. амортизаційної   | Аналіз фінансової політики                           |  | Аналіз виробничої (операційної) політики |                |   |  |
|  | <b>2. Аналіз оборотів та структури господарських операцій:</b>  |  |  |  |  |                |   |  |
| з необоротними виробничими активами  | з нарощування акціонерного капіталу   | з виникнення довгострокових зобов'язань  | з одержання доходів від реалізації готової продукції | з використання ресурсів, в т.ч:  |  |                |   |  |
| з запасами   | зі збереження власного капіталу   | з виникнення поточних зобов'язань, в т.ч.:   | з одержання інших операційних доходів                | для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг                                 |  |                |   |  |
| за поточними розрахунками з покупцями  | з коригування та резервування капіталу  | за поточними розрахунками з постачальниками  | з одержання фінансових та інших доходів              | для забезпечення операційної діяльності  |  |                |   |  |
| з грошовими активами   |   | з виплат персоналу   |  | для забезпечення фінансової та інвестиційної діяльності                                    |  |                |   |  |
| <b>БАЛАНС І ЗВІТНІСТЬ</b>  | <b>3. Аналіз кінцевих сальдо (наслідків) та закономірностей взаємозв'язків між господарськими операціями:</b> |  |  |  |  |                |   |  |
|  | Експрес-аналіз фінансового стану  |  |  | Експрес-аналіз фінансових результатів та руху грошових коштів                              |  |                |   |  |
|  | Аналіз ліквідності  | Аналіз якості власних джерел фінансування  | Аналіз якості заборгованих джерел фінансування       | Аналіз нарахованих прибутків (збитків)   |  |                |   |  |
|  | Аналіз ділової активності   | Аналіз фінансової стійкості  |  | Аналіз камеральних прибутків (збитків) (чистого грошового надходження (витрачання) коштів) |  |                |   |  |
| <b>ПЕРЕДАЧА НОВИХ ЗНАТЬ ПРО ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА<br/>ДЛЯ ОБГРУНТУВАННЯ ПРИЙНЯТТЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКИХ РІШЕНЬ</b> |   |  |  |  |  |                |   |  |

**Рис. 4. Концепція бухгалтерського аналізу підприємницької діяльності**  
Розроблено автором

Пропонуємо теоретичною основою концепції бухгалтерського аналізу обрати квадрат професора Блатова, який довів, що існують тільки 8 типів господарських оборотів, що розкривають рух всіх трьох груп цінностей господарства (активів). Такий підхід переконує, що основні напрямки бухгалтерського аналізу слід шукати у необхідності відображення кругообороту капіталу підприємства. При цьому уможлиблюється відстеження безперервності господарських оборотів цінностей, починаючи від причини господарської операції (початок стрілки на рис.3) до її наслідку (кінець стрілки).

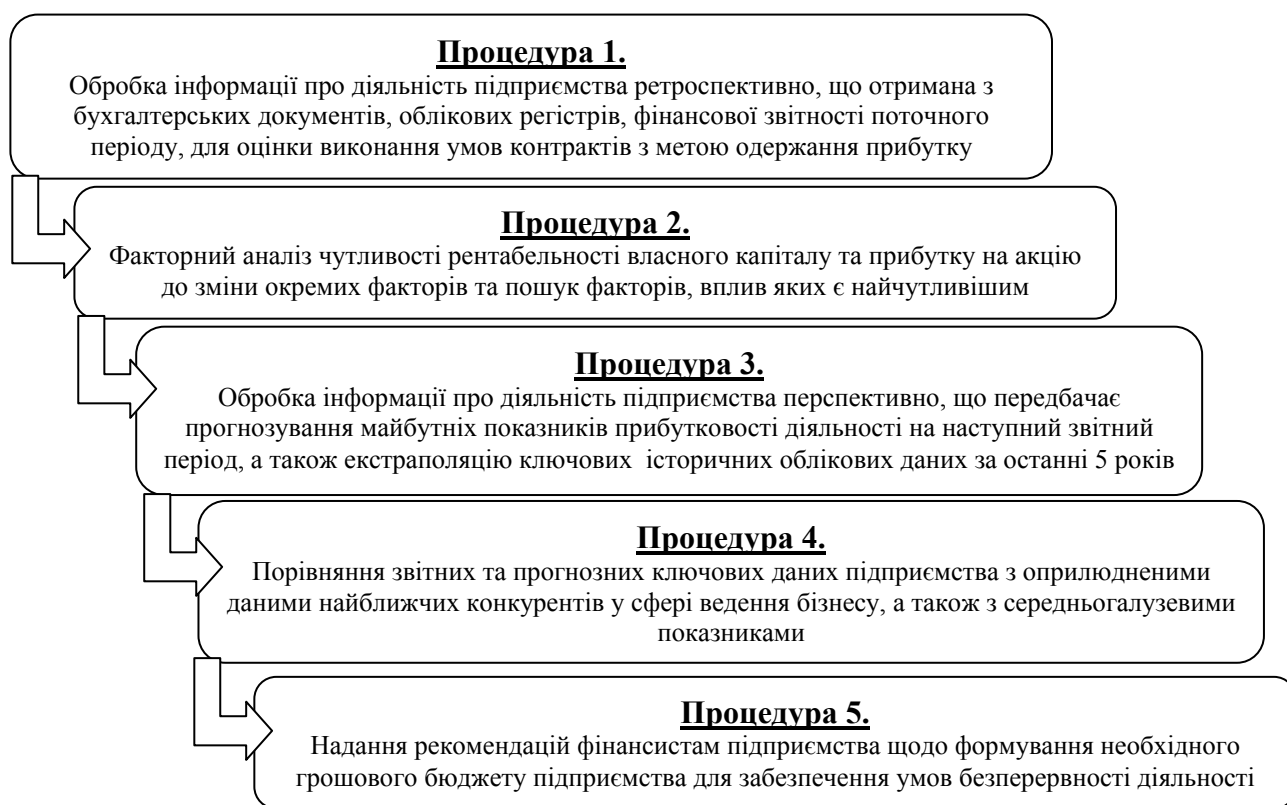
На рис.4 запропоновано схематичне зображення предметної сфери бухгалтерського аналізу підприємницької діяльності. Ключовим завданням бухгалтерського аналізу визначаємо перетворення історичної облікової інформації в релевантну, її структурне впорядкування для передачі нових знань про причинно-наслідкові зміни в діяльності підприємства з метою забезпечення прийняття виправданих підприємницьких рішень.

Пропонуємо сформулювати наукові основи бухгалтерського аналізу господарської діяльності економічних суб'єктів, що функціонують у ринковому середовищі постіндустріального суспільства, таким чином.

Бухгалтерський аналіз як наука - це система спеціальних знань для дослідження причинно-наслідкових змін господарських оборотів та перспектив безперервності підприємницької діяльності суб'єктів господарювання у діалектичному взаємозв'язку та взаємозумовленості, з метою передачі релевантної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Предметом бухгалтерського аналізу визначаємо обліковий інформаційний потік про характер господарських операцій, їх обороти та кінцеві сальдо на звітну дату, що виникають в результаті безперервності підприємницької діяльності суб'єктів господарювання.

З теоретичної точки зору, концепцію бухгалтерського аналізу формулюємо як сукупність способів наукового пізнання причинно-наслідкових змін господарських оборотів, що виникають в результаті безперервності

підприємницької діяльності суб'єктів господарювання, через переробку масивів бухгалтерської інформації. З точки зору практичної діяльності бухгалтерський аналіз визначаємо як інтелектуальну діяльність щодо створення нового якісно - змістовного знання про причинно-наслідкові зміни господарських оборотів, що виникають в результаті безперервності підприємницької діяльності суб'єктів господарювання, та забезпечення прийняття обґрунтованих рішень в напрямку поліпшення результатів операційної, інвестиційної і фінансової діяльності економічного суб'єкта та створення стійкої конкурентної переваги у середовищі функціонування.



**Рис. 5. Процедури бухгалтерського аналізу**

*Розроблено автором*

Об'єкти бухгалтерського аналізу пропонуємо ідентифікувати як економічні результати операцій підприємницької діяльності суб'єктів господарювання, що розкриваються у обліковій інформації про: 1) забезпеченість та ефективність використання активів; 2) достатність фінансування та ефективність формування власного капіталу; 3) доцільність укладання договорів та ефективність виконання зобов'язань; 4) обґрунтованість



бюджетів реалізації продукції та суми одержаних доходів; 5) обґрунтованість бюджетів виробництва та суми списаних витрат економічних ресурсів.

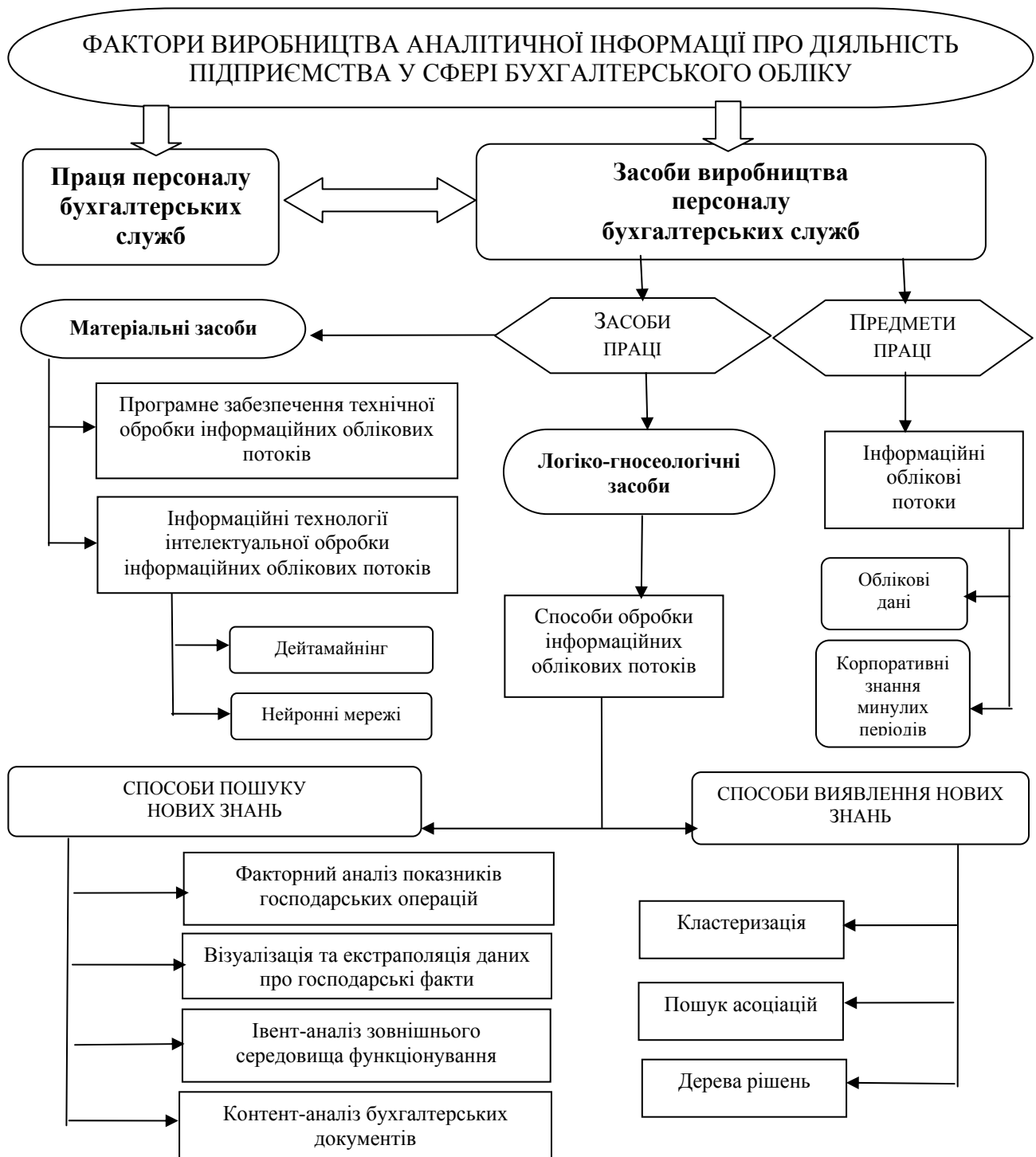
Таким чином, вважаємо, що бухгалтерський аналіз підприємницької діяльності потребує виконання таких процедур (рис.5).

Для того, щоби передати по каналах прямого та зворотного зв'язку в обліковій системі суб'єкта господарювання релевантну інформацію, необхідно теоретично і методично правильно підійти до інструментарію формування інформаційного обміну в контексті методів виявлення і способів реалізації нових знань про виявлені господарські проблеми суб'єкта господарювання для забезпечення прийняття виправданих рішень. В епоху економіки знань потік нових ідей, що виходить з галузі комп'ютерних наук, утвореної на перетині штучного інтелекту, статистики та теорії баз даних, зумовлює стрімке зростання числа програмних продуктів, що використовують нові технології та типи задач, застосування яких надає значного економічного ефекту.

За аналогією з процесом суспільного виробництва, процес переробки інформації про діяльність підприємства із семантичної у прагматичну пропонуємо розглянути як процес аналітичного виробництва інформації для забезпечення прийняття рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами. За такого підходу факторами виробництва аналітичної інформації у системі бухгалтерського обліку будуть: праця персоналу бухгалтерських служб та засоби аналітичного виробництва, що включають матеріальні та логіко-гносеологічних засоби праці, а також предмети праці – облікову інформацію, що підлягає обробці для прийняття рішень (рис.6).

Слід відзначити, що функціональні особливості програмного забезпечення, яке на сьогоднішній день використовується в процесі аналізу господарської діяльності вітчизняних підприємств, зводиться в основному до автоматизації порівнянь арифметичних залежностей між показниками, розрахунку їхніх вибірових характеристик, що не дозволяє розв'язувати задачі багатокритеріального аналізу і оцінювання в умовах неповної інформації щодо

управлінських ситуацій, а також одержувати суттєві рекомендації для прийняття рішень.



**Рис. 6. Фактори виробництва аналітичної інформації у сфері бухгалтерського аналізу**

*Розроблено автором*

В сучасній фаховій літературі з інформаційно-аналітичної діяльності в сфері державного управління до основних методів збору даних для аналізу відносять традиційний аналіз, контент-аналіз та івент-аналіз. Загалом

традиційний аналіз передбачає тлумачення документу – матеріального носія інформації – у довільному стилі; контент-аналіз передбачає детальне вивчення текстової інформації; івент-аналіз зосереджує увагу на спостереженні за ходом і інтенсивністю подій у середовищі функціонування.

Розвиток комп'ютерних технологій сприяє оперативному вилученню інформації із значних масивів задокументованих, зареєстрованих та узагальнених облікових даних, недоступних традиційному інтуїтивному аналізу. Вважаємо, що для дослідження значних інформаційних облікових потоків та накопичених баз знань минулих періодів найзручнішим для сучасних комп'ютеризованих систем бухгалтерського обліку є застосування контент-аналізу.

До останнього часу методологію контент-аналізу пов'язували лише з політичною і соціологічною науковими сферами. При цьому загалом поняття «контент-аналіз» (від англ. *contents* - зміст) трактують як спосіб якісно-кількісного аналізу змісту інформації з метою виявлення або вимірювання різних фактів і тенденцій, відображених у цій інформації.

У найпростішому вигляді ідею контент-аналізу облікової інформації можна сформулювати як постійне виконання у комп'ютеризованій системі бухгалтерського обліку вузько окресленої аналітичними завданнями (оцінка показників, діагностика впливу факторів, пошук резервів розвитку) трансформації безперервних інформаційних потоків у нові корисні знання про господарську діяльність. Підкреслимо, що саме принцип безперервності діяльності, а відтак і безперервності інформаційних потоків, забезпечує такі якісні характеристики корисної інформації як доречність та зіставність при прийнятті рішень.

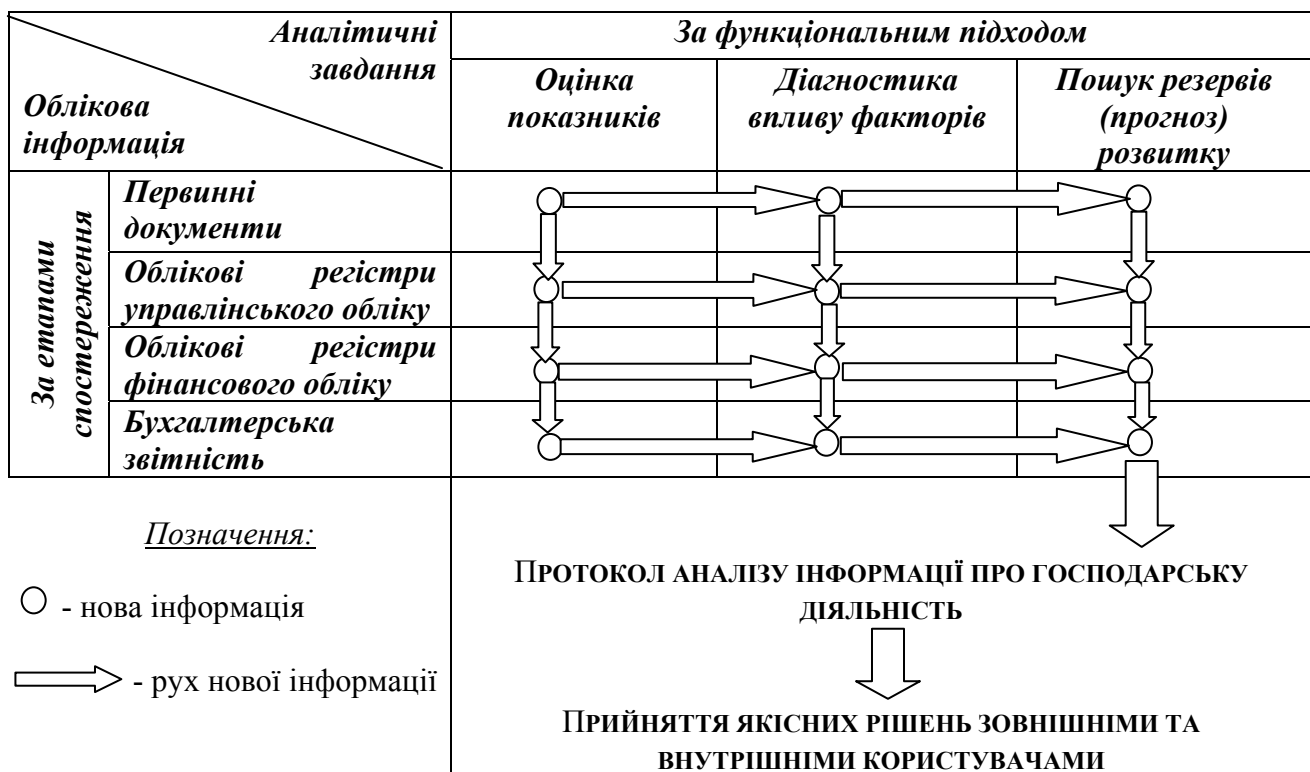
Вважаємо, що методика контент-аналізу бухгалтерської інформації повинна реалізовуватися за допомогою програмного комплексу та передбачати таку послідовність дій при його розробці:

- 1) класифікацію основних категорій предмета аналітичного дослідження та формування каталогу системи показників господарської діяльності;

2) об'єднання всіх предметних категорій аналітичного дослідження, одиниць аналізу, одиниць виміру та розрахункових алгоритмів факторних моделей, і формування довідника типових взаємозв'язків факторів зміни показників господарської діяльності;

3) кодування всіх предметних категорій аналітичного дослідження та розробка формалізованого опису показників господарської діяльності, який пропонуємо пов'язувати з номером рахунку у Плані рахунків;

4) складання протоколу аналізу - таблиці, у яку в ході опрацювання цільового запиту користувача в діалоговому режимі комп'ютером записуються всі знайдені у змісті бухгалтерської інформації, накопиченої за останні 5 років, числові закономірності закодovаних предметних категорій, за допомогою яких стає можливим прийняття раціонального рішення.



**Рис.7. Концепція бухгалтерського контент-аналізу для забезпечення прийняття рішень внутрішніми користувачами**

*Розроблено автором*

Схематичне зображення запропонованої концепції бухгалтерського контент-аналізу облікової інформації наведено на рис.7.

Відзначимо, що у 60-ті роки ХХ ст. політичні аналітики почали фокусувати увагу на частоті і рівні інтенсивності подій, що формують взаємодію сторін в рамках конкретної політичної ситуації. У цьому зв'язку джерела інформації стали оброблятися під кутом зору чіткої класифікації подій та їх часової послідовності. Ця методика отримала назву «івент-аналіз», або «аналіз подій».

Загалом методика івент-аналізу ґрунтується на спостереженні за ходом і інтенсивністю подій з метою визначення основних тенденцій до змін в комунікаційних процесах. Практика івент-аналізу передбачає розчленовування інформаційного масиву на окремі одиниці спостереження, кодування цих одиниць за принципом «що – де – коли», співвідношення у такий спосіб певних фактів з завданням дослідження. Наступним кроком застосування івент-аналізу є класифікація тих фактів і явищ, які характеризують досліджувану ситуацію та відповідають цілям дослідження. Важливим питанням є визначення того, що обирається одиницею виміру. Залежно від цілей дослідження виділяють два види одиниць: суб'єкти відносин (актори) і їхні дії (акції). Залежно від цілей дослідження можна зосередити увагу на вербальній або фізичній категорії дій, що становлять структуру та динаміку розвитку події. Фіксація та класифікація результатів дослідження відбувається за алгоритмом «хто, що, чому, коли» і проявляється в оцінці події в фізичних або вербальних діях.

До вербальних дій (акцій) учасників комунікаційного процесу відносять інформаційні акції (публічні виступи, заяви, конференції); заяви, спрямованні на загострення протистояння або на припинення протистояння (пошук компромісів, переговори, конструктивні пропозиції). До фізичних акцій учасників комунікаційного процесу відносять: стратегічні дії, тобто ескалація конфлікту (організація та проведення масштабних акцій); тактичні дії, спрямовані на пошук союзників, зустрічі, виступи; ініціація переговорного процесу між сторонами конфлікту (переговори, поступки).

Останнім етапом застосування методики івент-аналізу є верифікація отриманих результатів, які при підтвердженні результатів аналітичної роботи

фіксуються в підсумковому документі. Відповіді на зазначені запитання про адекватність, достовірність подій та завдання і цілі організації дозволяють аналітику сформувати цілісну інформаційну картину комунікаційного середовища, яка є передумовою здійснення будь-якої аналітичної діяльності для прийняття відповідних рішень.

Необхідно підкреслити, що прогнозування взаємодії зацікавлених сторін бізнесу є важливим етапом обґрунтування прийняття рішень. Значні відмінності інтересів об'єктів управлінського впливу вимагають застосування різних (іноді специфічних) методів і підходів прогнозування. Тому методику івент-аналізу пропонуємо застосовувати також для прогнозування впливу подій у бізнес-середовищі на економічну безпеку суб'єктів господарських відносин.

Пропонований підхід передбачатиме систематизацію та обробку інформації про події, які відбуваються у бізнес-середовищі суб'єкта господарювання, за групами зацікавлених сторін бізнесу (стейкхолдерами). Згідно опублікованого у 2010 р. міжнародного стандарту ISO 26000:2010 «Керівництво з соціальної відповідальності», організація повинна нести відповідальність перед її зацікавленими сторонами [8]. Перше визначення зацікавлених сторін, визначивши їх як стейкхолдерів, сформулював Р.Фріман, а економісти Ньюбоулд і Луффман розділили стейкхолдерів підприємства на чотири головні категорії [9]: 1) групи впливу, що фінансують підприємство (наприклад, акціонери, інвестори, кредитори); 2) менеджери, що управляють підприємством; 3) службовці, що працюють на підприємстві; 4) економічні партнери, що включають як покупців і постачальників підприємства, так і інші економічні суб'єкти (наприклад фіскальні, судові органи, громадські організації). У праці А.Шапіро та Б.Корнелл [10] запропоновано при прийнятті рішень враховувати неявні обов'язки (*implicit claims*) між зацікавленими сторонами та трактувати відповідальність компанії перед робітниками, клієнтами та суспільством у вигляді виправдання очікувань щодо «адекватності» та лояльності поведінки компанії у майбутньому.

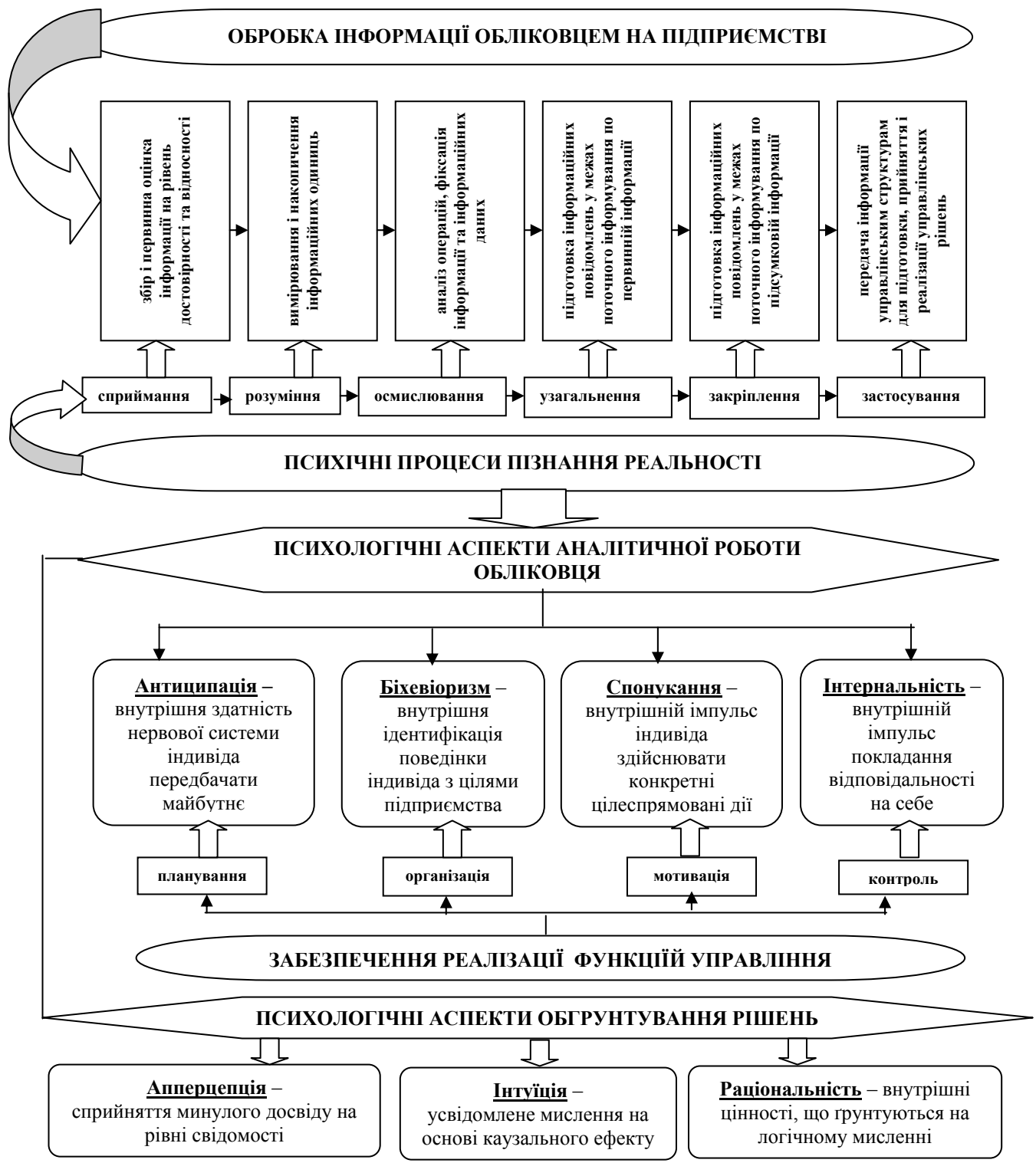
Отже, для проведення бухгалтерського івент-аналізу бізнес-середовища суб'єкта господарювання координатами виміру впливу подій для прогнозування взаємодії зацікавлених сторін бізнесу пропонуємо обрати: 1) групи впливу, що фінансують підприємство; 2) менеджери, що управляють підприємством; 3) службовці, що працюють на підприємстві; 4) економічні партнери підприємства (покупці та постачальники, суспільні інституції) (рис.8).



**Рис. 8. «Система координат» бухгалтерського івент-аналізу бізнес-середовища підприємства**  
*Розроблено автором*

Цей простий алгоритм опису подій у бізнес-середовищі в розрізі груп впливу на прийняття рішень дозволить аналітику у сфері бухгалтерського обліку систематизувати та обробляти інформацію про події за кожною групою користувачів інформації, закладаючи основи для корпоративних знань про економічні інтереси та управлінські запити, які в перспективі дозволять врахувати ймовірний вплив подій на економічну безпеку підприємства при прийнятті рішень у всій «системі координат».

Варто відзначити, що починаючи з 70-х років ХХ ст. у зарубіжній фаховій літературі з управлінського обліку значна увага надається психологічним аспектам обліково-аналітичної роботи. Значний внесок у вирішення цих питань зроблено такими зарубіжними вченими як Дж.Шамо, Е.Каплан, М.Драйвер, С.Лендекіч, Дж.Мок [11, 12, 13]. Необхідність посилення психологічної



**Рис.9. Психологічні аспекти бухгалтерського аналізу підприємницької діяльності**

*Розроблено автором з використанням джерел [12, 13]*

компоненти діяльності фахівців, що працюють з обліковою інформацією, пояснювалась появою нової галузі знань у теорії прийняття рішень «Human Information Processing», яку можна перекласти як «Виробництво інформації з



урахуванням людського фактору». До основних когнітивних і психологічних особистих якостей виконавців облікової роботи цими вченими віднесено: різносторонні загальні і глибокі професійні знання, розвинутий інтелект, гнучке, творче мислення, висока розумова працездатність, *аналітичний* склад розуму, прогностичні здібності, уміння виділити головне, активне сприйняття, стійкі пам'ять та увага, розвинута уява, інтуїція.

Відзначимо, що за вченням біхевіористів, поведінка людини в організації у своїй основі визначається не внутрішніми психічними процесами, а механічними впливами зовнішнього середовища за принципом «стимул—реакція» [14, с.14-34]. Особистість людини в організації, з погляду біхевіоризму, є не що інше, як сукупність поведінкових реакцій, властивих цій людині, тобто поведінкова реакція виникає на певну ситуацію.

Отже, аналітичне забезпечення прийняття рішень неминуче супроводжуються широким діапазоном психічних та поведінкових реакцій виконавців облікової роботи на стимули керуючої підсистеми управління суб'єктом господарювання. Схематичне узагальнення психологічних аспектів бухгалтерського аналізу підприємницької діяльності запропоновано на рис.9.

Вважаємо, що знання психологічних аспектів аналітичної роботи обліковців та обґрунтування ними управлінських рішень дозволить керівництву впливати на когнітивні і психологічні особисті якості виконавців облікової роботи для забезпечення бажаного напрямку стратегічного розвитку вітчизняних підприємств.

### **Література:**

1. Бухгалтерский анализ [Текст] : пер. с англ. / Под ред. Гольцберга М.А. и др. - К. : Торгово-изд. бюро ВНУ, 1993. - 427 с.
2. Панков Д.А. Бухгалтерський аналіз: теорія, методологія, методика: посібник / Д.А.Панков, Л.С.Воскресенська. – Мінск: Едайда, 2008. –120 с.
3. Чумаченко Н.Г. Экономический анализ и управление производством / Н.Г.Чумаченко. – Киев: КИНХ, 1969. – 102 с.

4. Definition of Management Accounting [Електронний ресурс] / Institute of Management Accountants, NJ 07645. – Режим доступу: [www.imanet.org](http://www.imanet.org)
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] / Верховна Рада України; Закон від 16.07.1999 № 996-XIV (із змінами). – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
6. Універсальна десяткова класифікація (УДК). Основна таблиця 6. Прикладні науки. Медицина. Техніка: основні ділення / Книжкова палата України імені Івана Федорова. – [2-ге вид.]. – К., 2011. – 320 с.
7. Блатов, Н. А. Основы общей бухгалтерии [Электронный ресурс] / Н. А. Блатов. - Ленинград: Экономическое образование, 1928. - 536 с.
8. Міжнародний стандарт ISO 26000 «Керівництво з соціальної відповідальності» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://www.iso.org/iso/catalogue\\_detail?csnumber=42546](http://www.iso.org/iso/catalogue_detail?csnumber=42546)
9. Newbould G. Successful Business Politics / G.Newbould, G.Luffman. – London; Gower, 1989. – 240 p.
10. Cornell B. Corporate Stakeholders and Corporate Finance / B.Cornell, A.C.Shapiro // Financial Management. – 1987. - Vol. 16. - p. 5-14.
11. Caplan E. Cases in Management Accounting. Context and Behavior / Caplan E., Champoux J. – N.Y., 1978. – 88 p.
12. Caplan, E.H. Human Resource Accounting: Past, Present and Future / Caplan, E. H., S. Landekich.–N.Y: National Association of Accountants, 1974.–198 pp.
13. Driver M. Human Information Processing / Driver M., Mock J. // The Accounting Review. – July, 1975. - p.450-508
14. Красовский Ю.Д. Организационное поведение: Учеб. пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ, 1999. – 472 с.

# **THE ESSENCE OF VALUE ADDED TAX AND ISSUES OF ITS ELECTRONIC DECLARATION UNDER THE CURRENT CONDITIONS OF MANAGEMENT**

**Yakovyshyna N.A.,**

kandidat of economics, docent,

**Mayster L.A.**

kandidat of economics, assistant,

*Vinnitsia institute of trade and economics*

*Kyiv national university of trade and economics*

Value added tax is a special form of turnover taxes, which came into widespread use in Ukraine and many other countries. In the current economic conditions, VAT gradually loses its fiscal role. Mainly, this happens due to the mismatch of the tax name, its calculation process, and the issues of its accounting and administration that underline an applicability of the research.

Problematic aspects of accounting of VAT are revealed in the researches of many Ukrainian legislators, scholars and practitioners. In particular, a considerable contribution to the research was made by L.O.Matveychuk, P.M. Melnyk, A.M. Novytskyi, O.A.Dolhyh, S.P.Ripa and others.

The purpose of the article is to study the economic essence, purpose and the ways of improvement of VAT electronic declaration under the current market conditions.

According to the economic content, indirect taxes, in particular value added tax is a financial relationship between the state and taxpayers in order to create a common centralized monetary fund for the state to carry out its functions [6].

The essence of VAT is to impose a tax on a seller (manufacturer, supplier) of goods, works and services in a part of the cost that he/she adds to the value of the goods (works, services) to the stage of their implementation. The added value forms in the process of the entire cycle of production and circulation of goods, starting from the stage of manufacture and ending with the sale to a final consumer.

Accordingly, the tax is paid at each stage of production and circulation. VAT has a broad tax base covering virtually all types of goods and services. A seller includes the value added tax in the cost of goods and services. However, he/she also

pays VAT for the purchased goods in the process of production of goods (works, services). Thus, the amount of VAT paid by the enterprise represents the difference between the amounts of the tax received from buyers for the sold goods and services and the amounts of tax paid to suppliers when acquiring goods and services required in the manufacturing process of taxable goods (works, services) [4].

The objects of taxation include the following transactions of taxpayers [6]:

- the provision of goods and services, place of supply located on the customs territory of Ukraine;
- the import of goods to the customs territory of Ukraine;
- the export of goods outside the customs territory of Ukraine;
- the supply of services of the international transportation of passengers and their luggage and cargo by railway, automobile, sea and river types of transport.

According to the Tax code of Ukraine, taxpayers of VAT are divided into two groups, namely the entities that are required to be VAT taxpayers and business entities that become VAT payers on a voluntary basis. Mandatory VAT payers are enterprises whose total amount of transactions for the supply of goods (works, services) that are a subject of taxation within the last 12 calendar months exceed UAH 300000 (since 01.01.2015 the amount is 1000000 USD). If the entity does not meet the requirements for compulsory registration for VAT, but has the desire to be a payer of this tax, its registration is carried out on a voluntary basis [6]. According to the Tax code of Ukraine payers of the value-added tax are persons who indicated in table 1.

The main non-payers of VAT are the individuals, entrepreneurs that relate to the groups 1 and 2, and group 3 at a rate of 5% of income and legal entities that pay a single income tax and refer to the group 3 of income tax payers and others [6].

Hence, the following situation arises: the main income from VAT payments to the state budget forms out of the limitation of taxpayers rights. Indeed, the major amounts of tax are paid not because of the increase of a "surplus value" of the product at each stage of its processing or resale, but because of the lack of possibilities to include amounts to the tax credit.

**Taxpayers of value added tax**

| № | The list of enterprises that relates to the VAT taxpayers  |
|---|--|
| 1 | Any person who carries on or plans to carry out economic activities and registered for its voluntary decision as a taxpayer right.   |
| 2 | Any person registered or that is a subject to registration as a taxpayer.  |
| 3 | Any person who imports goods into the customs territory of Ukraine in volumes that are a subject to taxation, and which is responsible for the payment of taxes in case of movement of goods across the customs border of Ukraine in accordance with the Customs code of Ukraine.  |
| 4 | The person conducting the account of results of operations under the contract on joint activities without forming a legal entity.  |
| 5 | A person managing property, which has a separate tax accounting on the value added tax on economic transactions using property derived from management contracts of property management.   |
| 6 | A person who conducts transactions of the supply of confiscated property, funds, treasure, that were recognized as ownerless property, which was not addressed by the owner until the end of shelf life, and property, by right of inheritance or on other legal grounds becomes the property of the state regardless of whether it reaches the total amount of transactions for the supply of goods/services. |
| 7 | A person authorized to pay the tax levied on the objects of taxation, arising from the supply of services by railway transport enterprises from their core activities, overseen by the taxpayer in the procedure established by the Cabinet of Ministers of Ukraine.   |
| 8 | An investor (the operator), which maintains a separate tax accounting associated with the implementation of the agreement on distribution of products.   |

Business entities through the implementation of their products (goods, works, services) receive VAT liabilities, while there is no an opportunity to form a tax credit, or its sum is insufficient, because the purchase was made by a non-taxpayer.

According to the amendments of the Tax Code of Ukraine on 01.01.2015, the following tax rates are applicable to the tax base:

a) 20%;

b) 0%;

c) 7% levied on such transactions as the supply of medical drugs at the customs territory of Ukraine and import on the customs territory of Ukraine allowed for production and use in Ukraine and listed in the State register of medicines and medical products on the list approved by the Cabinet of Ministers of Ukraine [6].

A special feature of the VAT is a so-called zero rate or the rate of tax, which is levied at 0% rate. In this sense, a zero rate has the same effect as a tax exemption. However, the economic entity, which pays tax at a zero rate, is entitled to a refund of

the entire amount of VAT included in the price of goods and services that are purchased by them in the process of production of goods. Taxation at a zero rate presents more favorable conditions than exemption from VAT. Tax at zero rate shall be calculated for the sale of goods which were exported (are exported) by the taxpayer outside the customs territory of Ukraine, and also for the sale of works intended for use and consumption outside the customs territory of Ukraine [2].

VAT could be determined by applying one of the two methods: direct calculation and inverse. The essence of the direct method is that the basis for the calculation of VAT is the sale price of products without VAT. The tax is charged at the rate of 20%. The essence of the inverse method is that a base for calculation is the sale price including VAT. In this case, VAT is excluded from price [3].

VAT is derived from the transactions of sale of goods, works and services. In order to determine the VAT that should be paid to the budget, it is necessary to calculate tax liability and tax credit.

Tax liability is a total amount of VAT that is charged on the taxpayers in the relevant period on transactions of sales of goods and services. Tax liability is determined by the first event of the sale that took place earlier [6]:

- 1) receive of advance payment from buyers while the products are not delivered yet.
- 2) the shipment of products to buyers even if they are not paid.

The final two events when selling products may not be the basis for calculating tax liabilities. If the service, the products have been paid for and released at the same time (retail network), it means that both the first and second events occurred at the same time. Therefore, it is necessary to determine tax liability.

Tax credit is the amount of VAT at which a taxpayer can reduce his/her tax liabilities; this amount of VAT paid in the purchase price of the goods, works, services. The tax credit is determined by the events of the purchase of goods, works, or services:

- 1) advanced payments for the products that are still not received from the supplier.

2) acquisition of goods, works, and services from the supplier, that are not paid.

The buyer has a right to admit a tax credit only after the receiving of the tax invoice from the vendor.

In modern conditions, world economic standards require the implementation of electronic document management system and the gradual approximation of the Ukrainian taxation system before the structure of modern taxation, the EU, the strengthening and consolidation of cooperation aimed at the improvement and development of the tax system and tax bodies of Ukraine.

Electronic administration of value added tax is a term that probably does not allow keeping calm for many accountants of enterprises and individuals entrepreneurs who are payers of value added tax [2, 7].

From the moment the Law of Ukraine "On amendments to the Tax code of Ukraine and certain legislative acts of Ukraine" came into force in 2014, electronic administration of value added tax were discussed literally in many sources. The introduction of a system of electronic administration of value added tax completely changes the order of registration of tax invoices in the Unified register and the procedure for payment of VAT [6, 2].

The system of electronic VAT administration organized by the Central departments of State fiscal service of Ukraine provides automatic accounting in the context of taxpayers:

- tax amounts contained in the issued and received tax invoices registered in the Unified register of tax invoices and calculations of adjustment;
- amounts of tax paid by payers in case of import of goods into the customs territory of Ukraine;
- replenishment and balance of the accounts in the system of electronic VAT administration;
- the amount of the tax that taxpayers have the right to register tax invoices in the Unified register of tax invoices.

An electronic account in the electronic VAT administration is the account opened for the tax payer by the territorial body of the State Treasury service of Ukraine. Using the account a payer transfers funds from a personal current account in the amounts necessary to increase the size of the amount of VAT invoices that could be registered by the taxpayers. Simultaneously, the funds shows possible calculations of adjustment of quantitative and cost indicators to the tax invoice in the Unified register of tax invoices and in amounts insufficient for the payment in the budget of the agreed tax liabilities of the tax.

Opening and servicing accounts in the territorial department of the State fiscal service of Ukraine is free of charge. Information on the movement of funds in electronic accounts to the taxpayers of the State fiscal service of Ukraine is available upon request of the payer. It is free of charge and is not limited on the number of queries and time [5, 6].

Registration is required for tax invoices and/or calculations of adjustments for a variety of reasons [6]. Adjustments to tax bills could be carried out, given the statute of limitations, not later than 365 days, or one year from the date of its registration. But this does not apply for registration, or for late with penalties.

The taxpayer must provide the buyer (receiver) tax invoice, drawn up in electronic form with observance of the conditions for registration in the manner prescribed by law, an electronic signature of the authorized payer the person and registered in the Unified register of tax invoices.

In the tax invoice are specified in separate lines such mandatory requisites: the sequence number of the tax invoice; the date of issuance of the tax invoice; the full or abbreviated name of the seller of goods (services); tax number of the taxpayer (seller and buyer); the full or abbreviated name of the buyer of goods (services); the delivery price, excluding tax; the rate of tax and the relevant tax amount as a digital value; the total amount payable including tax; civil law contract; product code according to UKT ZED (for excisable goods and goods imported into the customs territory of Ukraine).



Confirmation for the seller about the acceptance of the tax invoice and adjustment calculation in the Unified register of tax invoices is the electronic receipt in text format, which is sent during the operating day. The Tax code of Ukraine provides that a breach of VAT payers of the deadline for the registration of tax invoices, adjustments to them entail imposition of fines in such amounts:

- 10% of the VAT amount specified in such tax invoices/adjustment calculations in the case of violations of the registration period to 15 calendar days;
- 20% - in case of violation of term of registration from 16 to 30 calendar days;
- 30% - from 31 to 60 calendar days;
- 40% - 61 and more calendar days.

The changes introduced by the use of electronic tax invoices contain both positive and negative sides.

One of the positive indicators is that due to the introduction of the electronic version of the invoice is to a considerable extent of timesaving to generate tax invoice with VAT. In addition, comparing with previous years, using of electronic tax invoice lead to achieving instant results. That is, in the present practice, tax bills can reach its destination immediately after it was made. Moreover, there is a global economy labor and material resources.

It should be highlighted the fact that with the introduction of tax invoices in electronic form, there is a difference between discharged and transferred to the electronic tax invoice and declaration just become missing.

The tax compromise is a mode of exemption taxpayers and their official (service) officials for understating tax liabilities profit tax of companies and VAT for any tax periods till 01.04.2014 subject to the statute of limitations in 1095 days. A taxpayer, who decided to use the tax compromise procedure, should submit such documents in 90 days from 17.01.2015:

- 1) the relevant qualifying accounts tax liabilities tax on profit of enterprises and/or VAT that defines the amount of the overstatement of tax expenditure and/or the amount of the overstatement of tax credit for VAT;

2) a list (description) of business transactions for which made the clarification of indicators of the tax return.

Therefore, after analyzing all the innovations that are used in the preparation of the electronic tax invoice, it should be noted the following negative points. First, it is the imperfection of the developed programs. At the present stage of development of information technologies, their status is low. Now the companies offer many types of software, but in working with them, there are many mistakes and issues that the average accountant will not be able to solve without the help of a specially trained and qualified person. Hence, the current software is imperfect.

If there are versions of programs that fully meet requirements and are easy to work, there arises a new problem in the expensive cost of its installation and future use. Enterprises with low incomes cannot afford to use such software.

For a more detailed consideration of this problem, we will present a comparative description of budget software "M.e.Doc" computer programs "ART – Zvit Plus". The results of this comparison are shown in table 2.

Table 2

**Comparative analysis of possibilities of computer programs  
"M.e.Doc" and "ART – Zvit Plus"**

| №  | The contents of the functions of a computer program  | «M.e.Doc» | «ART – Zvit Plus» |
|----|--|-----------|-------------------|
| 1  | Reporting to the State Fiscal Service of Ukraine, PFs, Insurance funds and receiving confirmation on the implementation of the electronic records;   | Yes       | Yes               |
| 2  | Registration of tax invoices in the Unified register of tax invoices;  | No        | Yes               |
| 3  | Presentation of information to the State Fiscal Service of Ukraine on operations of opening/closing of settlement accounts of legal entities and individuals (for banks and financial institutions). | Yes       | Yes               |
| 4  | Automatic program updates and reporting forms.   | No        | Yes               |
| 5  | The opportunity to work with several companies at the same time.   | Yes       | Yes               |
| 6  | Automatic filling of fields of the enterprise card;  | No        | Yes               |
| 7  | Automatic calculation of fields.   | No        | Yes               |
| 8  | Handy tips from the support guides.  | Yes       | Yes               |
| 9  | The ability to work with multiple reports at the same time on one screen (comparison, copying, etc.);  | No        | Yes               |
| 10 | Import data from DBF (1C) the format for the report PFs E04  | No        | Yes               |
| 11 | The arithmetic and logic verification report;  | No        | Yes               |
| 12 | Signed with EDS of various CA.   | No        | Yes               |

Analyzing a comparison of computer programs "M.e.Doc" and "ART Zvit Plus," you should pay attention to the development of a unified program that would meet the requirements of the above-specified service and, in turn, was available to all users.

In addition, another one of the negative phenomena is that when filling in e-tax invoice was a mistake in the code or in the names you need to make adjustments. It, in turn, is a very lengthy and complex procedure of preparation.

According to the current legislation and the Tax Code of Ukraine concerning the registration in the Unified register the electronic database to 1.01.2015 year, tax bills were valid for 3 years. During this period, if ones find errors, he/she is enable to correct them, and reflect it as a tax credit. The conducted changes after the above-mentioned date, a tax invoice shall retain only one current year.

However, a negative phenomenon of the introduction of electronic forms of filing a tax invoice is the fact that fiscal services should periodically organize trainings, seminars, outreach to employees regarding the validity and registration of tax invoices.

For such activities, government should spend significant amounts to attract new professionals and competent people on a particular issue.

After the changes in legislation and the regulatory framework regarding the preparation and submission of tax invoices in electronic form, many companies have a number of questions, particularly regarding the formation and registration of tax invoices. Because of these changes both positive and negative issues have occurred that need to be addressed and solved (if there is a need).

Thus, summing up the discussion of calculations and accounting of VAT, note that changes made on the use of electronic tax invoices contain both positive and negative sides, in particular, among the positive aspects there are the following:

- time savings for the formation of tax invoices;
- instant data transmission;
- savings of material and labor resources;

- no errors, differences between discharged and transferred to the electronic tax invoices and the tax declaration.

Despite the significant positive aspects, some negative issues to consider:

- the inadequacy of the developed programs, their permanent updating;  
- with the introduction of a single register had to cancel paper invoices, in fact this has not happened.

- tax audit carried on by the fiscal services should be cancelled, in practice they still exist, and in addition they become more complicated;

- absence of seminars and trainings.

Hope that over time, all errors and misunderstandings will be resolved at the legislative and personal level. So, the current stage of the Ukrainian tax system can be characterized as laying the foundation. Many important things were done for a short period of time. Transition to the system of formation of budget revenues on a tax basis were made, tax system was reformed by the introduction of taxes, which is a characteristic for developed countries. The tax legislation was developed and structured in order to guide and form a modern tax administration with updated organizational structure that will meet the requirements of market conditions.

#### **List of references:**

1. Dykan L.V. «Some aspects of taxation system in Ukraine» / L.V. Dukan // Finance of Ukraine. – 2013. - No 81. – P. 117 – 119.
2. Electronic declaration: the essence and prospects of implementation / P.M. Melnyk, A.M. Novytskyi, O.A. Dolgyh, S.P. Ripa and others; [red. P.V. Melnyk]. Irpin: NUSFS Ukraine, 2010. – 332 p.
3. Matvejchuk L.O. State regulation of taxation system in a process of informative society development in Ukraine: monography / A.M. Novytskyi. Irpin: NUSFS Ukraine, 2011. – 444 p.
4. On approval of the procedure for the bodies of State fiscal service of Ukraine of operational accounting of taxes and fees, customs and other obligatory payments to the budgets, single fee for obligatory state social insurance: Order

- of the Ministry of Finance of Ukraine from 07.04.2016. No 422 [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-16>.
5. Tax invoice and register: ways to improvements // Everything about the accounting. - No 14 (2251). - 2015.
  6. Tax Code of Ukraine: The Law of Ukraine adopted by the Verkhovna Rada of Ukraine from 02.12.2010 No 2755 – VI [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
  7. On electronic documents and document management: the Law of Ukraine from 22.05.2003 No 851-IV [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.

## ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF ACCOUNTING OF OVERHEAD COST

**Melnychuk O. P.**

candidate of economic sciences

*Vinnitsa Trade and Economic Institute of  
Kyiv National Trade and Economic University*

The nature and procedure of allocation of overhead cost have been examined in the article. The main approaches of separation of costs on conventionally fixed and conventionally variable have been analyzed. The sequence of distribution of overhead costs, recommendations for choosing the base of allocation taking into account the characteristics of the economic environment and the specifics of the production of alcohol have been recommended. The need to form the basis of analytical accounting, namely in order to approve the accounting policies as the distribution base between facilities and between types of products and classifiers direct and indirect, fixed and variable costs have been considered in the article.

Keywords: overhead costs; constant and variable costs; base distribution; cost of production; normal capacity.

**Formulation of the problem.** In recent years there is a downward trend in the growth of volume of production in the industrial complex of Ukraine. It happened not only because of general economic factors, but also due to internal control deficiencies entities, including management of production costs. A significant share in their structure are occupied by overhead costs that form the different functional areas of spending. Solving problems managing such costs is possible with high-quality organization and methods of accounting and analysis that needs to be reviewed and improved taking into account the specific characteristics of the economic environment and the industry.

**Analysis of recent research.** In terms of the research of indirect costs foreign and domestic scientists made a significant contribution, such as: M.A. Vakhrushyna, K.V. Bezverkhniy, P.S. Bezrukykh, F.F. Butynets, T.Iu.Bondarenko, S.F. Holov, I.D.Holoshevych, O.V.Ivaniuta, V.O. Lastovetskyi, P.O. Kutsyk, N.M. Maliuha,

O.M. Mazurenko, L.V. Napadovska, V.O. Ozeran, O.V. Oliinyk, V.F. Paliy, Ch.T. Khornhren, Dzh. Foster, I. Shumpeter and others.

A significant number of papers concerning the formation of economic information about expenses of industrial enterprises in general. But the specifics of the production of alcohol imposes a number of requirements for the formation of accounting and analytical information. Problems of accounting and cost analysis on enterprises which make alcohol have been examined by such scientists as P.O. Kutsyk, M.V. Koriahin, A.V. Ozeran, E.V. Vasylieva and others. But scientists in their researches focused on all production costs. As for the organization and methods of accounting and analysis overhead cost of alcohol production industry, in the Ukrainian science they require a comprehensive study and improvement.

**The aim of the article.** Improvement of development theory and practical recommendations on the organization and method of calculation overhead cost for effective management of the industry production of alcohol.

**The main material of research.** The complexity and diversity of the economic category of overhead cost determines the relevance of research, in addition, there are factors that directly or indirectly affect on their size. These include: industry structure and procedure of formation of the cost of production on of enterprises alcohol industry, especially in contemporary economic situation in which there are domestic enterprises sector and others. Given this, there is a need for rational methods of accounting and control which would satisfy the demands and provide information for effective management decisions. There are no appropriate organization of accounting, control and analysis of overhead costs with the required level of consistency, flexibility, agility on most industrial enterprises. Despite the large number of developed and recommended approaches to implementation are a number of theoretical and methodological problems, methodological and organizational nature that are related to issues such as lack of mechanism for forming an information base for overhead cost, complexity choice of methods of distribution overhead costs and their implementation, inadequate methods of cost analysis and others.

There were many problems on the industrial enterprises in Ukraine in the process of aggravation of the crisis. One of these problems is the development of industries that make up the revenue side of the budget. Restoration of lost function of the "filler" of Budget of Ukraine can be achieved through active orientation of enterprises to state interests. For effective development of the industry must have adequate market relations the provision of accounting information that will serve as the basis for management decisions and assessing how current activities and strategic direction of the industry.

In the overall structural construction of industry costs, overhead costs have a significant specific gravity combining different functional areas of spending. Optimization of the size of the data costs and improving the methodological study is an objective necessity. Proper organization and method of your accounting, distribution and analysis allowing for the economic environment and the specific industry of alcohol production are the key to a rational system for managing such costs.

Accounting reflected overhead cost in full and the distribution has a direct impact on the reliability of the formation of the cost of production, which correlates with the performance results of the company. The process of allocation of overhead cost to the fixed and variable creates methodological difficulties, since this division in some situations has conditional features.

Accounting display of assignment of overhead costs directly related to the category of "normal capacity" and their allocation to permanent or removable on the basis of response to change of production volume and services.

Separation of overhead costs into fixed and variable and their next redistribution obviously creates procedural difficulties for practice accountants.

The question of accounting of overhead cost closest to economic theory, so there may be manifested approach based on economic feasibility. When certain business transactions related to certain costs, and others - to permanent overhead cost (related to specific items may be a dilemma as they appear in the composition of direct or overhead costs or expenses of the period such as administrative and



marketing). Service costs of production involved in calculating of the production cost can be divided into fixed and variable [3, p. 25]. Consequently, the costs relate to the permanent or variable taking into account the concept of assessment (change in proportion to the volume of production). It should be noted that most of the spending is still a relatively permanent or conditional variables, as in p.16 P(S) 16, noted that the enterprise chooses what costs are variables, and which - permanent.

We emphasize that the variable costs to the unit of production vary due to changes in organizational and technical conditions of enterprise work and fixed costs change when you change production volume. It is difficult to determine what costs and production management (departments, sections) vary in proportion to the volume of production, and which remain unchanged. In this regard, a large number of businesses do not emit overhead cost of variable or constant, and distributes all of the amount using the selected base distribution based on the actual power of the reporting period [2, p. 3].

We should note that between change of overhead costs and therefore base of distribution there are proportional or nearly proportional relationship [4].

Neither distribution database used is not perfect, so it is appropriate to apply a different allocation framework that allows to achieve a reasonable result. Be sure to consider when choosing products and production features, specific industry goods.

Scientists say that in the production process there are many differences to determine the optimal basis for allocation of indirect costs. Among the indicators proposed national standards, none stands out for its absolute accuracy and flexibility of use.

The base distribution determines the size of the write-off of variable overhead costs due to N 23 "Production", so into the production cost of forming a separate product. The choice of base distribution essentially depends on the characteristics of the production and formation of costs. It is extremely important for the enterprise, according to its own specific production, the right to choose distribution overhead cost base, which directly affects the cost of manufactured products.

Introducing into the practice of accounting research and development in this area should be remembered that the possible benefits of improving the quality of accounting overhead cost allocation granularity means of indirect costs must take into account the time spent and work on documentation and procedural aspects of the distribution.

Study the organization and methods of accounting is important to consider the procedure for allocation of overhead cost.

The allocation of fixed and variable costs is very important in terms of cost management and production volumes, allowing the company to identify the most profitable products in which the amount of variable costs to be the most optimal. These costs of large industrial enterprises have a special approach to distribution, as defined in general not only the company but also between the shops and the main production units of calculation. It should be noted that not all variable costs attributable to the production cost, because some of them (in the case of non-normal production capacity) is deducted the cost of sales.

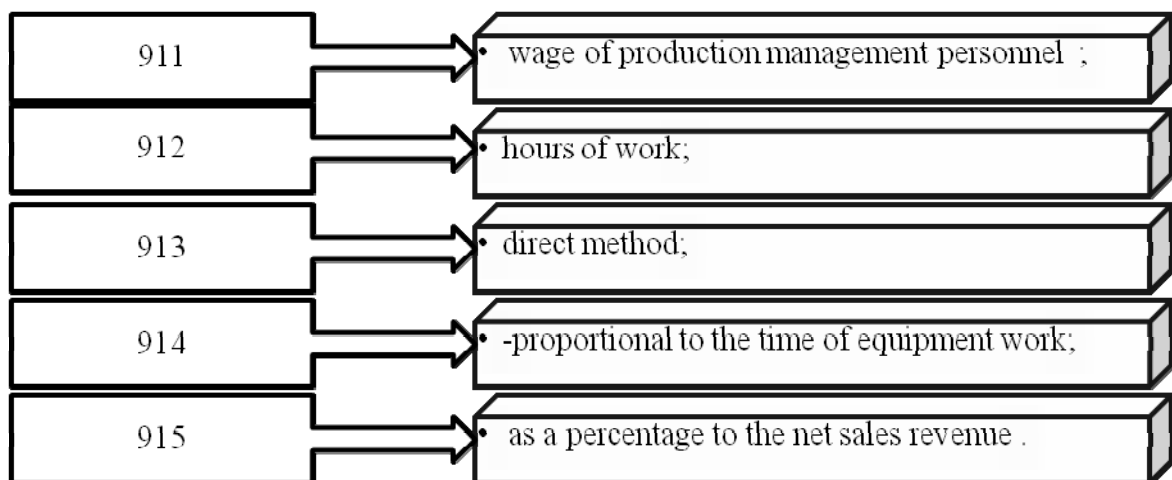
|     |  |
|-----|--|
| 911 | • «Costs of production management »;                             |
| 912 | • «The costs of maintenance and using of production facilities»; |
| 913 | • «Transportation costs»;  |
| 914 | • «The costs of maintenance and using of production facilities»; |
| 915 | • «Other costs».   |

**Figure 1. Analytical accounts to account 91 "Total expenditures"**

Given that part of the overhead costs are different in content cost items, using a single base of distribution leads to inaccurate calculations of the cost of certain products. It is therefore proposed to use not only one distribution base, but different distribution base in individual sub-overhead cost (Fig. 2).

In order to establish an effective mechanism of distribution of overhead cost we propose to approve in accounting policy base allocation as between shops and between types of products and classifiers direct and indirect costs and fixed and variable costs, which should form the basis of analytical accounting.

As the major problems of accounting of overhead cost is absent classification of costs and analytical accounting, in order to systematize the accounting proposed conduct analytical account of the account 91 "Total expenditures" with the opening of these sub-accounts, which are presented in Figure 1.



**Figure 2. Methods for distribution of subaccounts to account 91**

Actions of accounting regarding to overhead costs directly related to the category of "normal capacity" and their allocation to permanent or removable on the basis of response to change in volume of production and services. If the actual output:

- Less than the normal capacity, then the production cost included product regulation of fixed costs to actual production, that is, in the cost is included only part of the permanent overhead costs:

DT 23 "Production" KT 91 "Overhead costs". Some permanent overhead costs, that remaining are unallocated and included in cost of sales (works, services) in the period that they occur:

DT 90 "Cost of sales" KT 91 "Overhead costs";

- Is the normal capacity, the entire amount of fixed costs included in cost of production of products:

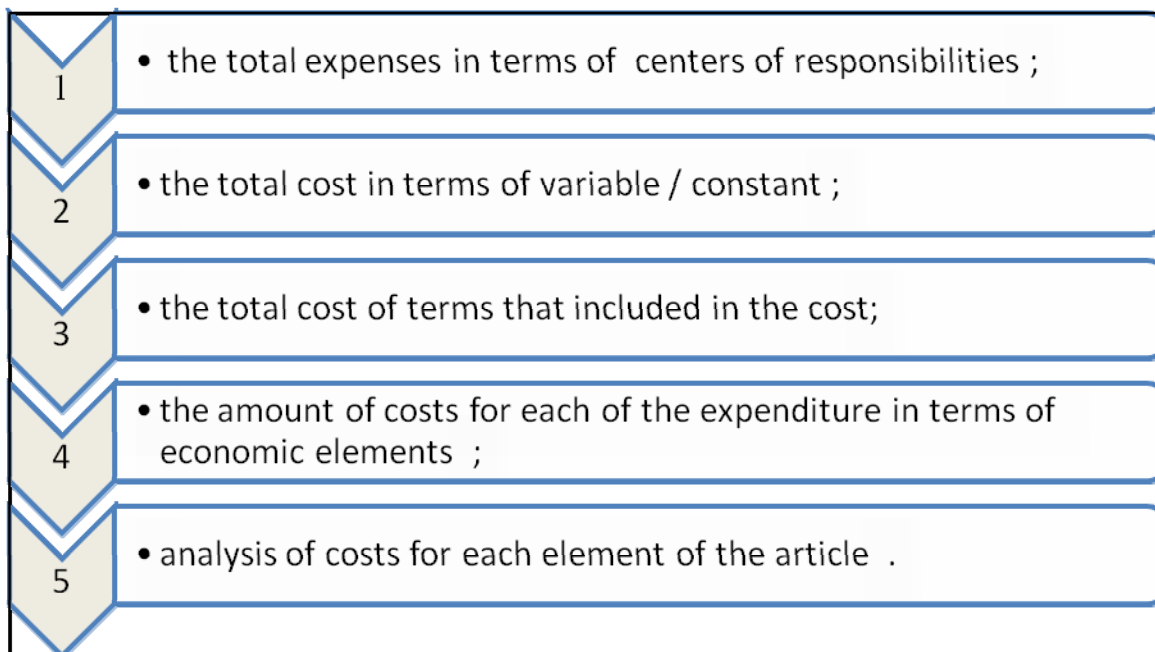
DT 23 "Production" KT 91 "Overhead costs";

- More than normal capacity, then no unallocated expenses:

DT 23 "Production" KT 91 "Overhead costs". In this case, the total amount distributed and undistributed permanent overhead cost can not exceed their actual value [6, p.118].

There is no established volume of normal capacity in the accounting policy of enterprise. Also, in order of accounting policies stipulated by sharing overhead costs variables and constant.

It should be noted that quite accurately allocate overhead costs to fixed and variable virtually impossible, as some of them are mixed, containing a fixed and variable portion.



**Figure 3. Areas formation of information requests**

Paying attention to the basic problems of analytical accounting costs for products, leads to a result that left aside the question of managerial cost accounting support production and distribution of its cost, semi-finished and without semi-finished production methods of accounting, consolidated accounting of costs for the company as a whole and its relationship cost of manufactured products. It is important to get information for each subject through request to the database.

Directions formation of information on request in the hierarchical sequence shown in Fig. 3.

The formation of overhead cost is a uniform system of expenditure for management accounting. Cost accounting system is more financially oriented, and it actually leads to the formation of two types of accounting information flows about the amount of overhead costs generated by the production department of Accounting and Planning Department.

The possible increase in each of the query parameters for forming information that must also be taken into account. Thus, accounting of overhead cost most necessary information about the overhead costs of expanded analytical breakdown and use of standardized codes and the amount of expenses for each element to create economic reporting. For Planning Department the necessary information about the total amount of overhead cost center costs and a breakdown in its analytical article [1]. It should be noted that the creation of such a database requires the use of information technology. This information may be created based on software Microsoft Access, "1C" EIS "Galaxy" and so on.

**Conclusions.** The study raised questions that were aimed at clarifying the peculiarities of the distribution overhead cost. In particular, we found that the distribution of overhead cost is multilevel, due to a large part of the overhead costs that are attributable to ancillary departments and, accordingly, be distributed for individual shops and distribution overhead cost departments of primary production and their subsequent distribution between types of products . So, for selection of distribution base it is important to determine those costs that most affect to the amount of production costs. Note that the choice of base distribution must be approached responsibly, because it affects on the value of the production cost of products, which in turn affects the performance of the enterprise.

### References:

1. Bezverkhyi K. V. Nepriami vytraty v systemi upravlinnia promyslovykh pidpriemstv: oblikovo-kontrolnyi aspekt : monohrafiia / K. V. Bezverkhyi. – K. : Tsentr uchbovoi literatury, 2013. – 276 s.
2. Kotsupatryi M. Oblik ta rozpodil zahalnovyrobnychkykh vytrat/M. Kotsupatryi // Balans. -Ahro.-2014. № 48.-S.2-5
3. Kravchuk O. Orhanizatsiia obliku zahalnovyrobnychkykh vytrat / O. Kravchuk // Holovbukh. – 2009. – № 30. – S. 21-27.
4. Kuzhelnyi M.V. Orhanizatsiia obliku: [Pidruchnyk] /M.V.Kuzhelnyi, S.O.Levytska. – K.:Tsentr uchbovoi literatury, 2010. – 352 s.
5. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty», zatv. Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy 31.12.99 r. № 318.
6. Tiukhtii M. V. Zahalnovyrobnychi vytraty: kontseptualni aspekty vitchyznianoho ta zarubizhnoho dosvidu oblikovoho vidobrazhennia / M. V. Tiukhtii, O. H. Ponomarenko // Visnyk Poltavskoi derzhavnoi ahrarnoi akademii. - 2014. - № 3. - S. 116-119.



Научный журнал «ЭКОНОМИКА И ФИНАНСЫ» (Украина)

приглашает принять участие в  
Постоянно действующем международном семинаре-стажировке:  
**«Инновационные технологии в науке и образовании: европейский опыт»**  
Academy J. Dlugosza in Czestochowa (Poland)



**Целевая группа:** профессорско-преподавательский состав, руководители высших учебных заведений, аспиранты, докторанты, магистранты, представители органов государственного и местного самоуправления, общественных организаций, предприятий, финансовых и других учреждений, все заинтересованные лица.

**Руководитель программы:**  
professor of Academy J. Dlugosza in Czestochowa (Poland),  
Dr.hab., MBA,  
Walery Okulicz-Kozaryn

**Форма участия** - заочная (дистанционная). Для удобства участников, все занятия проводятся на русском языке.

Участие в семинаре-стажировке возможно в трех вариантах: **Минимальном, Базовом, Профи.**

Все варианты реализуются индивидуально, с помощью инновационных образовательных технологий. Участие в семинаре-стажировке автоматически является эффективным инструментом роста педагогического мастерства.

**Начало Семинара-стажировки – в течение 2-4 дней с даты проведения платежа.**

В стоимость участия входят следующие расходы: участие в международном семинаре-стажировке, публикация статьи в сборнике научных статей, получение сертификата международного образца о прохождении программы повышения квалификации, стоимость рассылки сборника статей и сертификата международного образца о прохождении программы повышения квалификации заказным письмом.

**Рабочие языки публикации статей:** английский, русский, польский, немецкий, французский, украинский и др.

**Контактная информация:**

кандидат экон. наук, доцент Дробязко Светлана Игоревна

моб. тел. +38 (068) 851-75-52 (Viber)

Skype: svetlana16471

E-mail: [conf.at.ua@gmail.com](mailto:conf.at.ua@gmail.com)

Сайт: <http://conf.at.ua>

Научный журнал «ЭКОНОМИКА И ФИНАНСЫ» (Украина)  
приглашают принять участие в Международных научно-практических конференциях:

**«Наука и практика»**

которая состоится в **Melbourne, Australia,**  
**28 октября 2016 года**

**Контрольные даты конференции:**

|  |                                   |
|--|-----------------------------------|
| Дата проведения конференции              | 28 октября 2016 г.                |
| Последний срок представления материалов  | 27 октября 2016 г. (включительно) |
| Срок выхода из печати эл.версии сборника | 15 ноября 2016 г.                 |

**«Геополитические процессы в современном мире»**

которая состоится в **Vienna, Austria,**  
**25 ноября 2016 года**

**Контрольные даты конференции:**

|  |                                  |
|--|----------------------------------|
| Дата проведения конференции              | 25 ноября 2016 г.                |
| Последний срок представления материалов  | 24 ноября 2016 г. (включительно) |
| Срок выхода из печати эл.версии сборника | 15 декабря 2016 г.               |

**«Тенденции развития отечественной и мировой науки»**

которая состоится в **Nuremberg, Germany,**  
**28 декабря 2016 года**

**Контрольные даты конференции:**

|  |                                   |
|--|-----------------------------------|
| Дата проведения конференции              | 28 декабря 2016 г.                |
| Последний срок представления материалов  | 27 декабря 2016 г. (включительно) |
| Срок выхода из печати эл.версии сборника | 15 января 2017 г.                 |

Материалы конференции будут опубликованы в форме **сборника научных статей** и разосланы авторам, а так же доступны в электронном виде на сайте <http://conf.at.ua>

**Тематические направления конференций:**

- Секция 1.** Экономика и управление национальным хозяйством.
- Секция 2.** Международная экономика.
- Секция 3.** Экономика и управление предприятием.
- Секция 4.** Развитие производительных сил и региональная экономика.
- Секция 5.** Деньги, финансы и кредит.
- Секция 6.** Бухгалтерский учет, анализ и аудит.
- Секция 7.** Налогообложение и бюджетная система.
- Секция 8.** Экономическая безопасность субъектов хозяйственной деятельности.
- Секция 9.** Математические методы в экономике.
- Секция 10.** Государственное управление, самоуправление и государственная служба.
- Секция 11.** Право.
- Секция 12.** Экономика туризма.
- Секция 13.** Менеджмент.
- Секция 14.** Маркетинг.
- Секция 15.** Психология, педагогика и образование.

**Форма участия в конференции – заочная (дистанционная).**

**Рабочие языки конференции:** английский, русский, немецкий, французский, украинский и другие.  
Сборники будут размещены в международных базы цитирования: **РИНЦ** и **переданы на рецензирование** для включения в Conference Proceedings Citation Index - Social Sciences & Humanities (CPCI-SSH)

Детальная информация на сайте: <http://conf.at.ua>

**Координатор конференции:**

кандидат экон. наук, доцент Дробязко Светлана Игоревна

моб. тел. +38 (068) 851-75-52

Skype: svetlana16471

**E-mail: [conf.at.ua@gmail.com](mailto:conf.at.ua@gmail.com)**

**Сайт конференции: <http://conf.at.ua>**



**График публикации коллективных научных монографий на 2016 год**

| <i>Название конференции, исходные данные<br/>издательства</i>  | <i>Срок<br/>предоставления<br/>материалов</i> | <i>Срок выхода<br/>эл. версии</i> |
|--|---|-----------------------------------|
| <b>Экономическая безопасность: теория, методология, практика.</b> Pegasus Publishing, Lisbon, Portugal   | Январь 2016                                   | Февраль 2016                      |
| <b>Стратегический учет, анализ и аудит: теория, методология, практика.</b> GPG Publishing Group, Pretoria, South Africa  | Январь 2016                                   | Февраль 2016                      |
| <b>Управление экономической деятельностью: проблемы и перспективы развития.</b> Aspekt Publishing of Budget Printing Center, Taunton, MA 02780, United States of America | Февраль 2016                                  | Март 2016                         |
| <b>Экономико-правовые проблемы управления человеческими ресурсами.</b> CARICOM, BARBADOS   | Февраль 2016                                  | Март 2016                         |
| <b>Учет, анализ и аудит деятельности предприятий: проблемы, тенденции, перспективы.</b> SAUL Publishing Ltd, Dublin, Ireland   | Март 2016                                     | Апрель 2016                       |
| <b>Социально-экономические проблемы развития территорий.</b> Academic Publishing House of the Agricultural University Plovdiv, Bulgaria                                  | Март 2016                                     | Апрель 2016                       |
| <b>Проблемы социально-экономического развития предпринимательства: отечественный и зарубежный опыт.</b> Editorial Arane, S.A. de C.V., Mexico City, Mexico               | Апрель 2016                                   | Май 2016                          |
| <b>Экономическая безопасность и защита информации: теория, методология, практика.</b> Edizioni Magi, Roma, Italia  | Апрель 2016                                   | Май 2016                          |
| <b>Управление экономическими системами в условиях нестабильности.</b> C.E.I.M., Valencia, Venezuela  | Май 2016                                      | Июнь 2016                         |
| <b>Маркетинг в управлении организацией: отраслевой аспект.</b> Henan Science and Technology Press, Zhengzhou, China  | Май 2016                                      | Июнь 2016                         |
| <b>Эффективность управления предприятиями: инвестиции и инновации.</b> AMEET Sp. z o.o., Lodz, Poland  | Июнь 2016                                     | Июль 2016                         |
| <b>Актуальные проблемы развития учета и налогообложения.</b> Pegasus Publishing, Lisbon, Portugal  | Июнь 2016                                     | Июль 2016                         |
| <b>Социально-экономические проблемы менеджмента: теория и практика.</b> Verlag SWG imex GmbH Nürnberg, Deutschland   | Июль 2016                                     | Август 2016                       |
| <b>Управление затратами: учетно-аналитический аспект.</b> Discovery Publishing House Pvt. Ltd., New Delhi, India   | Июль 2016                                     | Август 2016                       |
| <b>Экономические, социальные и правовые аспекты регулирования трудовых отношений.</b> Thorpe Bowker. Melbourne. Australia  | Август 2016                                   | Сентябрь 2016                     |
| <b>Экономический анализ: отраслевой аспект.</b> Editorial Arane, S.A. de C.V., Mexico City, Mexico   | Август 2016                                   | Сентябрь 2016                     |
| <b>Интеллектуальная экономика: инвестиционный аспект</b> Anchor Press Ltd, Nelson, New Zealand   | Август 2016                                   | Сентябрь 2016                     |

|  |               |              |
|--|---------------|--------------|
| <b>Стратегические проблемы экономики природопользования.</b> Agenda Publishing House, Coventry, United Kingdom                                     | Сентябрь 2016 | Октябрь 2016 |
| <b>Туристическая индустрия: состояние и перспективы развития.</b> Al-Ghurair Printing & Publishing LLC, Dubai, UAE                                 | Сентябрь 2016 | Октябрь 2016 |
| <b>Анализ финансового состояния предприятий: отечественный и зарубежный подходы.</b> Les Editions L'Originale, Paris, France                       | Сентябрь 2016 | Октябрь 2016 |
| <b>Экономика знания: вопросы теории и практики.</b> Publishing house «BREEZE», Montreal, Canada  | Октябрь 2016  | Ноябрь 2016  |
| <b>Современные технологии менеджмента.</b> EDEX, Madrid, España  | Октябрь 2016  | Ноябрь 2016  |
| <b>Стратегии социально-экономического развития регионов.</b> Academic Publishing House of the Agricultural University Plovdiv, Bulgaria            | Октябрь 2016  | Ноябрь 2016  |
| <b>Социально-экономические системы: реалии и векторы развития.</b> «East West» Association for Advanced Studies and Higher Education. Vienna       | Ноябрь 2016   | Декабрь 2016 |
| <b>Конкурентоспособность: экономика, маркетинг, менеджмент.</b> С.Е.І.М., Valencia, Venezuela  | Ноябрь 2016   | Декабрь 2016 |
| <b>Экономика предпринимательства в условиях глобализации.</b> FIDELITE EDITIONS, Namur, Belgique   | Декабрь 2016  | Январь 2017  |
| <b>Аудит и контроль: организация, методика, практика.</b> Aspekt Publishing of Budget Printing Center, Taunton, MA 02780, United States of America | Декабрь 2016  | Январь 2017  |

**Координатор** – секретарь оргкомитета  
кандидат экон. наук, Дробязко Светлана Игоревна  
тел. +38 (068) 851-75-52  
**E-mail:** [ecofin.at.ua@gmail.com](mailto:ecofin.at.ua@gmail.com)  
**Сайт:** <http://ecofin.at.ua>

## Научный журнал «ЭКОНОМИКА И ФИНАНСЫ»

оказывает услуги по:

- разработке макета для издания в типографии и/или печать по макету автора различных видов полиграфической продукции: монографий (авторских и коллективных), книг, брошюр, учебников, учебных пособий, сборников статей и материалов конференций и других материалов в мягком и твердом переплете без ограничения тиража (от 1 до 1000 экземпляров);

- профессиональной корректуре текста;

- профессиональному переводу текста на: русский, английский, немецкий, французский, украинский и другие языки;

- присвоению выходных данных (УДК, ББК) и ISBN Австралии, Австрии, Болгарии, Великобритании, Германии, Канады, США, Украины;

- размещению научных работ в научной электронной библиотеке eLIBRARY.RU и в Российском индексе научного цитирования. Разместить можно как новые научные работы, так и труды, изданные под Вашим авторством ранее.

Контактные данные для заявок и предложений:

+380688517552 (Viber)

[ecofin.at.ua@gmail.com](mailto:ecofin.at.ua@gmail.com)



**Scientific journal**  
**«ECONOMICS AND FINANCE»**



**Editorial Arane,**  
**S.A. de C.V.**

## **Economic analysis: sector aspect**

**Collective monograph**

Copyright © 2016 by the authors  
All rights reserved.

### **WARNING**

Without limitation, no part of this publication may be reproduced, stored, or introduced in any manner into any system either by mechanical, electronic, handwritten, or other means, without the prior permission of the authors  
Edited by the authors.

**ISBN 978-617-7214-38-9**

Editorial Arane, S.A. de C.V.,  
Presa La Angostura 167, 11500 D.F., Mexico City, Mexico