

дискусійним. Тому питання залишається відкритим і потребує проведення більш поглибленого дослідження теорії та практики обліку.

Грунтуючись на поглядах науковців та власних судженнях, відзначимо, що креативний облік – це метод, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам та принципам, є результатом прийнятої підприємством облікової політики, виходячи з власної специфіки, але і не порушує відповідно встановлене законодавство. Таке твердження дозволяє висловити думку, що креативний облік – це не вид обліку, а адаптивний підхід формування показників фінансової звітності з метою розкриття корисної інформації для потреб користувачів.

Список використаних джерел: 1. Голов С. Креативний облік: загроза професії та суспільству / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 31–42. 2. Жолнер І. В. Поняття та значення креативного обліку в Україні та світі [Електронний ресурс] / І. В. Жолнер. – Режим доступу : <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/1132/1/3.pdf>. 3. Кірейцев Г. Г. Розвиток функцій бухгалтерського обліку / Г. Г. Кірейцев // Розвиток науки про бухгалтерський облік : міжнар. наук-практ. конф. : зб. текстів доп. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – С. 67–71. 4. Кравченко В. А. Розвиток призначення креативного обліку в міжнародних стандартах фінансової звітності / М. А. Кравченко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – Вип. 14, ч. 3. – С. 152–157. 5. Легенчук С. Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / С. Ф. Легенчук. – Режим доступу : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/65521/61330>. 6. Пушкар М. С. Благо для бізнесу і суспільства [Електронний ресурс] / М. С. Пушкар. – Режим доступу : <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/16096/1/36-39.pdf>. 7. Юхименко-Назарук І. А. Концептуальні засади креативного обліку / І. А. Юхименко-Назарук // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. – 2017. – Вип. 1 (49), т. 2. – С. 288–294.

УДК 657

О. Ю. Акименко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

М. Б. Жолобецька, аспірант кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ВИКОРИСТАННЯ ПРИНЦИПУ ФІНАНСОВОГО АНБАНДЛІНГУ В ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ СФЕРИ ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ

Ключові слова: бухгалтерський облік, бухгалтерська звітність, фінансовий анбандлінг, підприємства сфери теплопостачання, виробництво, транспортування та постачання теплової енергії.

Взятий Україною курс на євроінтеграцію вимагає створення ринкових відносин у сфері природних монополій, до яких відносять більшість суб'єктів, які працюють в галузі теплопостачання. У період реформування галузі теплопостачання, важливим є проведення дослідження використання фінансового анбандлінгу для забезпечення єдиних методичних підходів до організації і ведення обліку за ліцензованими видами діяльності у цій сфері. Саме тому метою роботи є проведення аналізу та узагальнення європейської практики щодо використання фінансового анбандлінгу та обґрунтування застосування цього принципу у сфері теплопостачання.

Проблеми, пов'язані із розвитком галузі теплопостачання, є актуальними і весь час привертають увагу науковців, серед них: Н. М. Лисенко, О. В. Перчук, М. М. Федірко, В. Я. Бриц та інші. Але ці питання потребують подальшого дослідження і ґрунтового вивчення.

Анбандлінг (unbundling) – це розділення природної монополії (передача, розподіл) і конкурентних видів діяльності (виробництво, постачання). Як аргумент застосування фінансового анбандлінгу є те, що Україна має статус члена Європейського енергетичного співтовариства та зобов'язана сформувати ринкові відносини в галузях економіки, де діє режим природної монополії відповідно до директив Європейського Союзу, якими регламентуються спільні правила внутрішнього енергетичного ринку. Ринок комунальної теплоенергетики України, суб'єктами якого є підприємства комунальної теплоенергетики та його суміжні ринки – ринок газу та ринок електроенергії, які, власне, і є ринками, де діє режим природної монополії [2].

Принцип «розмежування обліку» (unbundling of accounts) або «фінансове розмежування» (financial unbundling) був введений ще у 1998 році, з прийняттям Директиви 98/30 /ЕС від 22.06.1998 р., більш відомої як Газова Директива [6]. Пунктом 3 статті 13 Газової Директиви

передбачалось, що інтегровані підприємства природного газу повинні, при внутрішньому обліку, вести окремі рахунки для своєї діяльності з транспортування, розподілу та зберігання природного газу та, у відповідних випадках, консолідованих рахунків для діяльності, що не пов'язана з газом, як це буде потрібно [7].

Зазначена Директива вимагала від підприємств природного газу вести окремий бухгалтерський облік діяльності систем транспортування, розподілу і зберігання так, якщо б ці види діяльності здійснювалися різними підприємствами, при цьому підприємства повинні були складати баланс і звіт про прибутки та збитки за кожною діяльністю. Таким чином, Директива 98/30/ЄС вимагала, щоб облік всіх інтегрованих підприємств забезпечував високий ступінь прозорості; був відокремлений для різних видів діяльності.

Нова Газова Директива 2003/55/ЄС від 26.06.2003 р., так само як і Директива 98/30/ЄС, зобов'язувала підприємства вести окремий облік за вищезазначеними видами діяльності. Як виходить із пункту 5 статті 17 Директиви 2003/55/ЄС, підприємства зазначають у внутрішній бухгалтерській звітності правила щодо розподілу активів і пасивів, видатків та доходів, а також щодо зменшення вартості – без порушення правил бухгалтерського обліку, що застосовуються на державному рівні – які ними застосовуються для складання відокремлених звітів [5].

У Директиві 2003/54/ЄС вимагалось проведення «... розділу бухгалтерських рахунків, які мали належний результат, еквівалентний правовому розподілу» [6]. При цьому в пункті 3 статті 19 Директиви 2003/54/ЄС зазначено, що енергопідприємства повинні, у своєму управлінському обліку вести окремі бухгалтерські звіти щодо діяльності з передачі та розподілу електроенергії, оскільки це було б необхідно робити, якщо б зазначені види діяльності виконувалися окремими підприємствами з метою запобігання дискримінації, перехресному субсидюванню та порушенню правил конкуренції [6].

У Директиві 2009/73/ЄС [8], вимоги щодо розмежування видів діяльності у сферах енергетики та газу стали ще жорсткішими.

Отже, серед головних принципів розподілу між видами діяльності відповідно до Газових Директив Європейського Союзу слід визнати такі: причинність витрат, об'єктивність, послідовність, прозорість. Слід зазначити, що анбандлінг на фінансовому рівні діє у більшості країн Європейського Союзу.

І хоча названі директиви не стосуються внутрішнього ринку теплової енергії, вони стосуються двох найвагоміших постачальників: ринку газу та ринку електроенергії [1]. Варто зауважити, що не існує окремої директиви ЄС стосовно регулювання у галузі теплопостачання, але проводячи аналогію права енергетичної та газової галузі, враховуючи, що цілі регулювання у цих секторах є аналогічними, стає очевидним доцільність проведення фінансового анбандлінгу в цій сфері.

Експерти міжнародного проекту «Муніципальна енергетична реформа в Україні», що здійснюється за підтримки USAID, у 2016 році розробили Концепцію конкурентного ринку теплової енергії, в якій проаналізовано особливості та необхідні передумови для впровадження в Україні фінансового, юридичного анбандлінгів та анбандлінгу власності, а також відміни заборони приватизації теплогенеруючих підприємств, що перебувають у комунальній власності [4]. У Концепції зазначено, що фінансовий анбандлінг має місце, коли організація веде окрему фінансову діяльність за усіма видами ліцензованої діяльності (у цьому випадку виробництво, транспортування та постачання теплової енергії) [4]. Згідно з цією Концепцією першим кроком повинно стати розмежування постачання та виробництва тепла на рівні фінансової звітності: тарифи на виробництво, транспортування і постачання тепла мають бути розраховані окремо. Визначальним у розподілі витрат між ліцензованими видами діяльності з виробництва, транспортування та постачання теплової енергії є безпосереднє віднесення витрат до конкретного об'єкта теплопостачання [3].

Під фінансовим анбандлінгом (accounting or financial unbundling) у галузі теплопостачання автори розуміють: ведення підприємством ліцензіатом окремого обліку за видам ліцензованої діяльності. Застосування принципу фінансового анбандлінгу для підприємств теплопостачання стане підґрунтям для забезпечення прозорості та об'єктивності інформації у розрізі видів діяльності.

На нашу думку, ведення анбандлінгу на фінансовому рівні практично унеможливить перехресне субсидування мереж через перенесення витрат у генерацію тепла. При застосуванні фінансового анбандлінгу можливо визначити реальні витрати на утримання мереж та відповідно оцінити обсяги фінансування, необхідні для їх модернізації, реконструкції або заміни.

Застосування фінансового анбандлінгу у сфері теплопостачання надасть можливість контролювати реальні фінансові потоки відповідного виду діяльності, створить необхідні передумови для прозорого тарифоутворення, появи конкурентного ринку у галузі теплопостачання.

Список використаних джерел: 1. *Брич В. Я.* Інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління витратами на підприємствах комунальної теплоенергетики України / В. Я. Брич, М. М. Федірко, І. І. Янік // Проблеми науки. – 2015. – № 1– С. 28–33. 2. *Брич В. Я.* Організаційно-економічні передумови реінжинірингу бізнес-процесів на ринку комунальної теплоенергетики України / Василь Брич, Михайло Федірко, Іван Янік // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2016. – Вип. 2. – С. 7–19. 3. *Федірко М. М.* Теоретико-методологічні аспекти управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики України / Михайло Федірко, Андрій Чумак, Ігор Грицюк // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2015. – Вип. 1. – С. 33–42. 4. *Проект USAID «Муніципальна енергетична реформа в Україні»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.merf.org.ua. 5. *Концепція впровадження конкуренції в централізованому теплопостачанні України»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uabio.org/uabio-news/3171-concept-of-competitive-heat-market-in-ukrainian-district-heating>. 6. *Директива 2003/55/ЄС* Європейського Парламенту і Ради Європейського Союзу стосовно спільних правил для внутрішнього ринку природного газу, яка скасовує Директиву 98/30/ЄС. Директива, Заходи, Міжнародний документ від 26.06.2003 р. № 2003/55/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nerc.gov.ua/?id=4699>. 7. *Директива 2003/54/ЄС* Європейського парламенту і Ради Європейського Союзу стосовно загальних правил функціонування внутрішнього ринку електроенергії, яка скасовує Директиву 96/92/ЄС. Директива, Заходи, Міжнародний документ від 26.06.2003 р. № 2003/54/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nerc.gov.ua/?id=4699>. 8. *Directive 98/30/EC of the European Parliament and of the Council of 22 June 1998 concerning common rules for the internal market in natural gas*. 9. *Directive 2009/73/EC of the European Parliament and of the Council of 13 July 2009 concerning common rules for the internal market in natural gas and repealing Directive 2003/55/EC* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT>.

УДК 657.22

О. Ю. Акименко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

О. О. Мальцев, магістр

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК ЗАПОРУКА УСПІШНОЇ СТРАТЕГІЇ

Компаніям слід розробляти стратегії так само, як драматурги розробляють сюжети: визначитися з зав'язкою, тобто з вихідними позиціями, вибудувувати ходи й повороти, передбачати рішення і мотиви всіх гравців.

Майкл Джейкобс

Ключові слова: бухгалтерський облік, організація обліку, зовнішньоекономічна діяльність, план організації обліку, імпорт, експорт, стратегія.

У сучасних умовах функціонування суб'єктів економічної діяльності, коли мають місце процеси глобалізації та інтеграції ринків різних країн, виникає потреба в розширенні можливостей національних підприємств за рахунок здійснення зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД).

Підприємства можуть реалізувати свою продукцію на зовнішніх ринках та, у свою чергу, купувати обладнання та сировину в іноземних постачальників. Тому потребують дослідження питання організації обліку, регулювання та регламентація операцій ЗЕД з метою подальшого опрацювання заходів щодо удосконалення організації обліку зовнішньоекономічних операцій та розробки ефективної стратегії розвитку.