ПОДІЛЬСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНО-ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНСТИТУТ ОБЛІКУ І ФІНАНСІВ НААН
ННЦ «ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ» НААН
ФЕДЕРАЦІЯ АУДИТОРІВ, БУХГАЛТЕРІВ І ФІНАНСИСТІВ АПК УКРАЇНИ
НАУКОВИЙ КЛУБ «SOPHUS»

ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Міжнародний збірник наукових праць

Випуск 2

м. Кам’янець-Подільський – 2014

УДК 657.1:657.6:658.8
ББК 65.052.9 (4**укр**)2
І 69

Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2. (м. Кам'янець-Подільський) / відпов. ред. Н.В. Семенишена. – Тернопіль : Крок, 2014. – 250 с.

ISBN 978-617-692-184-4

Збірник наукових праць містить результати наукових досліджень, оприлюдненні на міжнародній науково-практичній Інтернет-конференції "Інститут бухгалтерського обліку і аудиту, контроль та аналіз в умовах глобальних економічних змін" (17-18 квітня 2014 р.), яка відбулася на web-сайті www.sophus.at.ua, та спрямовані на формування теоретичних і практичних засад бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін.

Редакційна колегія:

Жук В.М., д.е.н., член-кореспондент НААН (Україна), Дерій В.А., д.е.н., в.о. професора (Україна), Лупенко Ю.О., д.е.н., професор (Україна), Кірейцев Г.Г., д.е.н., професор (Україна), Мазур Н.А., д.е.н., в.о.професора (Україна), Петрук О.М., д.е.н., професор (Україна), Хомин П.Я., д.е.н., професор (Україна), Садовська І.Б., к.е.н, професор (Україна), Семенишена Н.В. к.е.н., доцент (Україна), Альбрехт Д., д.е.н., професор (Сполучені Штати Америки), Вахрушина М.А., д.е.н., професор (Російська Федерація)

Рекомендовано до друку Вченою радою НН ІБФ ПДАТУ
(протокол № 7 від 29.04.2014 р.)

Відповідальний редактор:
к.е.н., доцент, Н.В.Семенишена

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

ISBN 978-617-692-184-4

© Подільський державний аграрно-технічний університет, 2014
© Крок, 2014

PODOLSKY STATE AGRARIAN TECHNICAL UNIVERSITY
LUTSK NATIONAL TECHNICAL UNIVERSITY
INSTITUTE OF ACCOUNTING AND FINANCE NAAS
NSC "INSTITUTE OF AGRARIAN ECONOMICS" NAAS
FEDERATION OF AUDITORS, ACCOUNTANTS AND FINANCIAL AIC OF UKRAINE
SCIENTIFIC CLUB «SOPHUS»

THE INSTITUTE OF ACCOUNTING, CONTROL AND ANALYSIS IN THE GLOBALIZATION CIRCUMSTANCES

International collection of scientific papers

Issue 2

Kamyanets-Podilskyi– 2014

UDC 657.1:657.6:658.8
BBK 65.052.9 (4ukr)2

The institute of accounting, control and analysis in the globalization circumstances : international collection of scientific papers. Issue 2. (Kamyanets-Podilskyi) / contributing editor N.V. Semenyshena. – Ternopil : Krok, 2014. – 250 p.

ISBN 978-617-692-184-4

The scientific papers collection contains the research results, released by the international scientific-practical Internet-conference "The Institute of Accounting and Auditing, monitoring and analysis in the context of global economic changes" (April, 17-18 2014), which was held on web-site www.sophus.at.ua, and are aimed at developing theoretical and practical bases of accounting ,the control and analysis in the context of global economic changes.

Editorial board:

Zhuk V., Doctor of Economics, Corresponding Member, NAAS (Ukraine), Deriy V., Doctor of Economics, the executive duty of Professor (Ukraine), Lupenko Y., Doctor of Economics, Professor (Ukraine), Kireytsev G., Doctor of Economics, Professor (Ukraine), Mazur N., Doctor of Economics, the executive duty of Professor (Ukraine), Petruk A., Doctor of Economics, Professor (Ukraine), Khomin P., Doctor of Economics, Professor (Ukraine), Sadovska I., PhD, Professor (Ukraine), Semenyshena N., Ph.D., associate Professor (Ukraine), Albrecht D., Accounting Professor (USA), Vakhrushina M., Doctor of Economics, Professor (Russian Federation)

Recommended for publication by Academic Council NNIBIF PDATU
(protocol # 7, from 04.29.2014)

Contributing editor:
Ph.D., associate Professor, N.V.Semenyshena

The content and authenticity of of publications are the authors of scientific papers. Views of the authors of publications do not necessarily reflect the views of the editorial board of the publication.

ISBN 978-617-692-184-4

© Podolsky state agrarian technical university, 2014
© Krok, 2014

З М І С Т

РОЗВИТОК ПАРАДИГМ ТА ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ЕВОЛЮЦІЙНИЙ ПІДХІД ТА ПОДАЛЬШИЙ ГЕНЕЗИС ОБЛІКОВОЇ ДУМКИ

Амалян Арутюн
Визначення та облік справедливої вартості бонусів в операціях продажу зі знижками 9
Бруханський Руслан
Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект 13
Гольман Светлана
Противоречия и содержание прибыли как показателя эффективности деятельности предприятияй 17
Гречина Ірина, Ващенко Ліна
Потенціалогічний аналіз: теоретичний аспект 20
Гурочкіна Вікторія
Облікова політика в контексті інтеграційних процесів 24
Легенчук Сергій, Петрук Олександр, Вольська Катерина
Факти господарського життя як елементарні частинки дійсності в системі бухгалтерського обліку 29
Писаренко Тетяна
Організація обліку браку у виробництві: управлінський аспект 32
Садагашвили Лали, Кокашвили Нанули
Актуальные вопросы налоговой системы и анализ путей ее совершенствания в учетности 36
Садовська Ірина
Еволюція калькуляційної бухгалтерії 39
Слєсар Тетяна, Вознюк Віталія
Генезис обліку адміністративних витрат 41
Тлучкевич Наталія, Шолуха Оксана
Обліковий вектор теорії агентських відносин 45
Юхименко-Назарук Ірина
Причини необхідності побудови інституційної теорії бухгалтерського обліку 48

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКОВОГО ТА АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЙ ТА ІНСТИТУЦІЙНІ ЗАСАДИ ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ

Антонова Майя, Кузик Наталя
Особливості обліку податку на додану вартість в умовах пільгового оподаткування 53
Грибовська Юлія
Визначення та виправлення помилок відповідно до МСФЗ 56
Дуганець Наталія, Андрусик Володимир
Сучасний стан та шляхи вдосконалення обліку оплати праці 60
Зеленко Сергій, Босакевич Олеся
Особливості обліку запасів на цукрових заводах 63
Капля Ірина, Боршуляк Наталія
Теоретичні підходи до визнання нематеріальних активів 66

Кондрюк Леся, Дуганець Наталія, Зазуляк Артур
Проблемні питання строків здачі авансових коштів у касу 70
Коритний Василь
Питання складу основних засобів в бухгалтерському обліку 74
Кучер Світлана
Бухгалтерський облік оподаткування прибутку підприємств в країнах світу 77
Лаговська Олена, Якименко Марія
Обліково-аналітичне забезпечення процесу управління прибутком підприємства 81
Михайловський Олег, Ніколашин Андрій
Модель оцінки якості інформаційного потоку щодо обліку грошових коштів 84
Ніколашин Андрій, Мельничук Микола
Місце документообігу в обліку виробничих запасів 87
Очеретна Марія
Система нагляду за дотриманням міжнародних стандартів фінансової звітності: європейський досвід 90
Романець Василь, Дуганець Наталія
Шляхи удосконалення обліку виробничих запасів 94
Сава Андрій, Палюх Микола
Особливості організації обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах 97
Сарапіна Ольга, Кутишенко Яна
Вдосконалення обліку фінансових результатів 101
Семенишена Наталія
Бухгалтерський облік як інститут обслуговування інфраструктури аграрного ринку 104
Скрипник Наталія
Удосконалення обліку запасів в умовах переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств 108
Слободян Володимир
Удосконалення організацій бухгалтерського обліку у фермерських господарствах 112
Смірнова Олександра, Стадник Марина
Фінансова звітність: історичний аспект розвитку та сучасні орієнтири 116
Стефанович Наталія, Костенко Олена
Підходи щодо сутності і класифікації доходів 120

СУЧАСНИЙ СТАН БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТЕРМІНОЛОГІЧНОГО ФОНДУ, БУХГАЛТЕРСЬКА ТЕРМІНОСИСТЕМА В СУЧАСНИХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕННЯХ

Берг Анастасія
Критерії формування облікової політики в управлінні виробничими процесами 125
Костецький Ярослав, Захарчук Наталія
Облік витрат на виробництво й реалізацію продукції фермерських господарств 128
Федишин Людмила
Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами 131

ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ ОБЛІКУ, ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ І АУДИТУ В ОЦІНЦІ ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЙ

Бєлова Аліна, Сорока Ніна
Оцінка ефективності інформаційних систем в обліку 135

Берляк Галина
Інвестиційні ризики та невизначеність в умовах глобалізаційних змін: обліково-аналітичний підхід 138
Богданюк Олена
Удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення управління конкурентоспроможністю садівництва 142
Бурова Тетяна, Волковицька Ольга
Удосконалення методики аудиту доходів підприємств 145
Ватуля Іван, Корніяченко Ангеліна
Інвентаризація запасів на складі: переваги автоматизації 148
Кирильєва Людмила, Янчев Андрій, Кирильєва Дарія
Облік в підприємствах індустрії гостинності (ресторани) при застосуванні новітніх інформаційно-розрахункових технологій 151
Мазур Наталія
Удосконалення інформаційної бази обліку виробництва органічної сільськогосподарської продукції і сировини 155
Макарчук Оксана
Методи оцінки прийняття ефективних управлінських рішень в умовах невизначеності 158
Нужна Оксана
Характеристика форм капіталізації залежно від механізму нарощування 161
Печенюк Андрій
Особливості організації інформаційної безпеки сучасного підприємства 165
Постнова Марина
Місце електронного документообігу в комп'ютеризації бухгалтерського обліку 169
Шевчук Олена, Мороз Ярослава
Аналіз системи адміністрування пдв в україні: сучасний стан і перспективи розвитку 172

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ ТА ІННОВАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В ПІДГОТОВЦІ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ, АУДИТУ, ФІНАНСІВ

Голячук Наталія, Рихлюк Вікторія
Електронний документообіг підприємства 177
Русєва Домнікія
Розвиток бухгалтерської професії та інновації в підготовці фахівців з обліку аудиту, фінансів 180
Ткачук Ірина
Значення логіки у професійній діяльності бухгалтера 184

КОНТРОЛЬ ЯК ФУНКЦІЯ МЕНЕДЖМЕНТУ ОРГАНІЗАЦІЙ ТА ІНСТИТУТ АУДИТУ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Балла Інна, Гуменюк Ірина
Організація обов'язкового аудиту в Україні 187
Дерев'янко Світлана, Мурзіна Катерина
Контроль формування статутного капіталу в умовах глобальних економічних змін 190
Жураковська Ірина
Нормативне забезпечення відображення інтелектуального капіталу в звітності 193
Кравченко Юлія
Порушення в державному секторі: проблеми класифікації та шляхи їх мінімізації 197

Кузик Наталія, Кроп Олена
Організаційно-методичні аспекти контролю операційної оренди основних засобів 203
Прокопишин Оксана, Романів Олег
Основні аспекти аудиту ефективності, його впровадження та використання в Україні 206
Чугунов Іван, Олійник Світлана
Особливості системи внутрішнього контролю розрахунків за податком на прибуток 209
Чудовець Віталій
Проблеми нормативного регламентування контролю 212
Чумакова Ірина
Управлінська підзвітність і контроль у державному секторі 216
Шавло Ірина, Шкуренко Наталія
Податковий контроль у системі податкового адміністрування 220
Шестакова Олена
Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту в державному секторі України 223

ФІНАНСОВО-КРЕДИТНА СИСТЕМИ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА РОЗВИТОК ІНСТИТУТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Berezovskaya Margarita
Chief financial officers' key concerns 227
Гарасим Петро, Лобода Наталя, Гарасим Микола
Фінансові інструменти як об'єкт інвестування: компаративістсько-аналітичний аспект 229
Радченко Оксана
Досвід бюджетного фінансування сільського господарства на прикладі країн Прибалтики 232
Рудик Володимир
Особливості формування інвестиційного портфеля учасників обов'язкової накопичувальної пенсійної системи України 236
Тулуш Леонід
Податкове регулювання розвитку агропромислового виробництва: стан та перспективи 239

Відомості про авторів 244
Редакційна колегія 248

РОЗВИТОК ПАРАДИГМ ТА ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ЕВОЛЮЦІЙНИЙ ПІДХІД ТА ПОДАЛЬШИЙ ГЕНЕЗИС ОБЛІКОВОЇ ДУМКИ

УДК 657.471.66

Амалян Арутюн
аспірант
Національна академія статистики обліку та аудиту
м. Київ

ВИЗНАЧЕННЯ ТА ОБЛІК СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ БОНУСІВ В ОПЕРАЦІЯХ ПРОДАЖУ ЗІ ЗНИЖКАМИ

Анотація

У статті розглянуто альтернативні підходи до визначення справедливої вартості бонусів, що надаються клієнтам в рамках програм лояльності, та їх обліку у вітчизняній та зарубіжній практиці.

***Ключові слова**: справедлива вартість, бонус, бухгалтерський облік, мультикомпонентні угоди.*

Сутність бонусних програм лояльності клієнтів полягає у наданні клієнтам програми (покупцям) її учасниками (продавцями) при (первісній) покупці певної кількості бонусів (балів, залікових одиниць винагороди тощо), які можуть бути погашені (у вигляді продажів зі знижками або безоплатної передачі товарів) при наступних покупках у торговельних закладах. До числа останніх, в залежності від виду програми, можуть входити лише той заклад, що надав бонус, або інші господарюючі одиниці даної торгової мережі, або інші партнери по програмах лояльності.

У вітчизняній практиці загальноприйнятий підхід до обліку бонусів, які можуть бути погашені в рамках бонусних програм, сформульований Д. Бузановим наступним чином: “Очевидно, що у момент видачі і відповідно отримання купона на потенційну знижку жодних змін в обліку сторін не відбувається. Тому що, по-перше, невідомо, чи скористається покупець цим бонусом у майбутньому, а по-друге, купон за своєю суттю не є первинним бухгалтерським документом. Тобто якийсь вплив на облік використання купона на знижку матиме лише у момент здійснення подальшої операції купівлі-продажу” [1].

Ще один фахівець з питань оподаткування та бухгалтерського обліку (О. Золотухін) вважає за необхідне (з огляду на те, що покупець може й не реалізувати своє право щодо використання бонусу) трактувати зобов’язання при нарахуванні бонусу як непередбачені, тобто імовірнісні, і відповідно, обліковувати наданий бонус на позабалансових рахунках 04 «Непередбачені активи й зобов'язання» за обліковою оцінкою (згідно з п. 19 П(С)БО 11). При цьому під “час продажу товару, за яким відображається нарахуваннябонусу,

підлягає отриманню вся сума його вартості. Тому за кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації» відображається така сума повністю, без вирахування нарахованого бонусу" [2].

У повній відповідності до такого методологічного підходу навіть найновіші вітчизняні системи автоматизації бухгалтерського обліку в найкращому випадку дозволяють диференціювати кількість бонусів, нарахованих по різних програмах.

Прямо протилежним є підхід зарубіжних фахівців. Облік операцій продажу в рамках бонусних програм регулюється положеннями декількох стандартів МСБО (включно із МСБО 18 *Дохід* [3], МСБО 37*Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи* [4], МСБО 13*Оцінка справедливої вартості*[5] та інших), які містять положення про необхідність трактувати продаж товарів із наданням бонусів на наступні операції купівлі як мультикомпонентну угоду, в процесі обліку якої надані бонуси мають враховуватись не тільки в кількісному, а й в грошовому виразі. Іншими словами, продавець в момент продажу товару (до якого додається бонус на наступні пільгові покупки), не повинен визнавати як виручку "справедливу вартість бонусу" - тобто ту частину отриманої суми, яка відноситься до майбутніх потенційних покупок.

Досить тривалий час міжнародні стандарти обліку залишали на розсуд продавцям вибір процедури обліку грошової вартості бонусів - бухгалтерам пропонувалось самим обирати підхід до їх інтерпретації: відносити їх до "доходів майбутніх періодів" або до "майбутніх зобов'язань". Ситуація змінилась 28 червня 2007 року, коли було опубліковане Тлумачення IFRIC 13 *Фінансовий облік програм лояльності* [6]. В ньому було закріплено трактування бонусних партнерських програм як мультикомпонентних угод, в яких виручка за продаж має бути розподілена між:

1. надходженням за продаж товару;
2. балами винагороди, які мають бути погашені в майбутньому і облікована як "доходи майбутніх періодів".

Схематично сутність нововведень можна зобразити наступним чином:

Таблиця 1

Трактування та практика застосування бонусних партнерських програм

Ознака	Існуюча практика в Україні	Існуюча практика в США	Рекомендації IFRIC 13
Класифікація у звіті про прибутки і збитки	Ігнорування	Зменшення доходів або витрати на маркетинг	Зменшення доходів
Класифікація в балансі	Нарахування / резерв	Нарахування / резерв	Доходи майбутніх періодів
Оцінка	Ігнорування	Різні методи; переважно за вартістю виконання зобов'язань для компанії	Справедлива вартість для клієнта
Визнання балів винагороди	Ігнорування	Різні методи: на дату надання або погашення	На дату погашення

Джерело: Складено автором на основі IFRIC 13 [6] та вітчизняних П(С)БО

Практична реалізація рекомендацій Тлумачення IFRIC 13 як для закордонних, так і для вітчизняних обліковців пов'язана з необхідністю вирішення низки теоретичних та практичних питань визначення "справедливої вартості".

У відповідності до МСФЗ 13, "справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана за продаж актива або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції на головному (або найсприятливішому) ринку на дату оцінки за поточних ринкових умов (тобто вихідна ціна), незалежно від того, чи спостерігається така ціна безпосередньо, чи оцінена за допомогою іншої методики оцінювання". Стосовно справедливої вартості бонусів автори Тлумачення пропонують у разі, коли вартість бонусу прямо не вказується в умовах акції, визначати її на базі середньозваженої ціни товарів, які можуть бути безоплатно отримані покупцями в обмін на бонуси (п. AG 2 IFRIC 13).

Практична реалізація цієї пропозиції наштовхується на цілу низку проблем, включно із невизначеністю, обумовленою відсутністю досвіду реалізації подібних програм, а також багатоваріантністю факторів, які можуть окремо або за принципом синергії суттєво впливати на її конкретну величину. Відсутність досвіду реалізації подібних програм не дозволяє більш-менш достовірно передбачити частоту використання бонусів, що може обумовити завищену (у разі невисокої частки їх пред'явлення до погашення) чи занижену (у разі їх 100-відсоткового використання) оцінку справедливої вартості бонусів.

Справедлива вартість бонусів у кожному конкретному випадку їх надання залежить від значної кількості факторів, головними з яких є наявність чи відсутність обмежень:

1. на термін дії бонусу;
2. на асортимент товарів, що можуть бути продані з дисконтом (або надані безкоштовно) при погашенні бонусу.

За наявності першого обмеження на момент завершення терміну придатності бонусу (за умови його невикористання) всі нараховані доходи майбутніх періодів, раніше не визнані доходом, мають бути віднесені до доходів. Якщо ж термін дії необмежений (доцільність чого викликає сумніви у укладачів IFRIC 13), господарююча одиниця має сама розрахувати термін їх потенційного використання, який має періодично коригуватись у відповідності до змін ситуації.

У разі наявності обмежень на асортимент товарів велике значення для визначення справедливої вартості бонусів мають такі фактори, як рівень торговельної націнки на пропоновані товари, попит на них, терміни їх придатності, моральний знос та інші показники. Видається очевидним, що ефективна маркетингова стратегія продавця за умови надання бонусів на придбання обмеженого кола товарів:

1. які втрачають конкурентні позиції із-за появи на ринку більш привабливих з фінансової чи технічної точки зору аналогів,
2. які користуються обмеженим попитом,
3. термін придатності яких добігає кінця,
4. на які попередньо встановлена висока торговельна оцінка тощо може суттєво підвищити рентабельність торговельного закладу, що буде

реалізовувати таку стратегію. Не менш очевидним видається і те, що розробка такої стратегії неможлива без попередньої розробки методики визначення справедливої вартості бонусів.

Процес визначення справедливої вартості бонусів і розробки рекомендацій щодо їх обліку у вітчизняних торговельних закладах є надзвичайно складним і неоднозначним (особливо з урахуванням проблем оподаткування операцій пільгових продажів). Але стрімке поширення продажів зі знижками на вітчизняному ринку актуалізує необхідність безвідкладної розробки методики визначення та обліку справедливої вартості бонусів при здійсненні таких операцій.

Список використаних джерел

1. Бузанов, Д. Бонусна торгівля [Електронний ресурс] / Д.Бузанов // Дебет-Кредит. – 2009. – № 20. – Режим доступу:dtkt.com.ua/show/1cid04060.html. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

2. Золотухін, О. Оформлення та облік накопичувальних бонусів / О.Золотухін // «Інтерактивна бухгалтерія». – 31.05.2013. – Режим доступу: http://www.interbuh.com.ua/ua/view/newspaper/3014/7312. – Заголовок з екрана.

3. Дохід : МСБО 18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_025. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

4. Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи : МСБО 37 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_051. – Заголовок з екрана. (дата звернення 10.04.2014 р.).

5. Оцінка справедливої вартості : МСБО 13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_068. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

6. Practicalguideto IFRS. Fairvaluemeasurement – unifyingtheconceptof‘fairvalue’. – Режим доступу : http://aechile.cl/wp-content/uploads/2013/11/IFRS-13-PRICE.pdf. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

УДК 657:005.921

Бруханський Руслан
к.е.н., доцент, завідувач кафедри
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль

ВАРІАНТИ ВЗАЄМОДІЇ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РІЗНИХ РІВНІВ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ: СТРАТЕГІЧНИЙ АСПЕКТ

Анотація

Розглянуто можливі варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством в стратегічному контексті.

***Ключові слова**: облікове забезпечення системи стратегічного управління.*

Одним із основних теоретичних питань, що стосується побудови стратегічно-орієнтованої парадигми бухгалтерського обліку, на яке має бути надана відповідь науковцями – це чи може бухгалтерський облік бути багатоцільовим? Тобто, чи може бухгалтерський облік виконувати традиційні для нього функції (збереження майна власників, надання інформації для оперативного і тактичного управління, визначення фінансового результату в поточному періоді), забезпечуючи вимоги оперативного і тактичного управління, та одночасно відповідати вимогам стратегічного управління – забезпечувати інформаційну підтримку реалізації стратегії підприємства та забезпечувати прийняття стратегічних управлінських рішень.

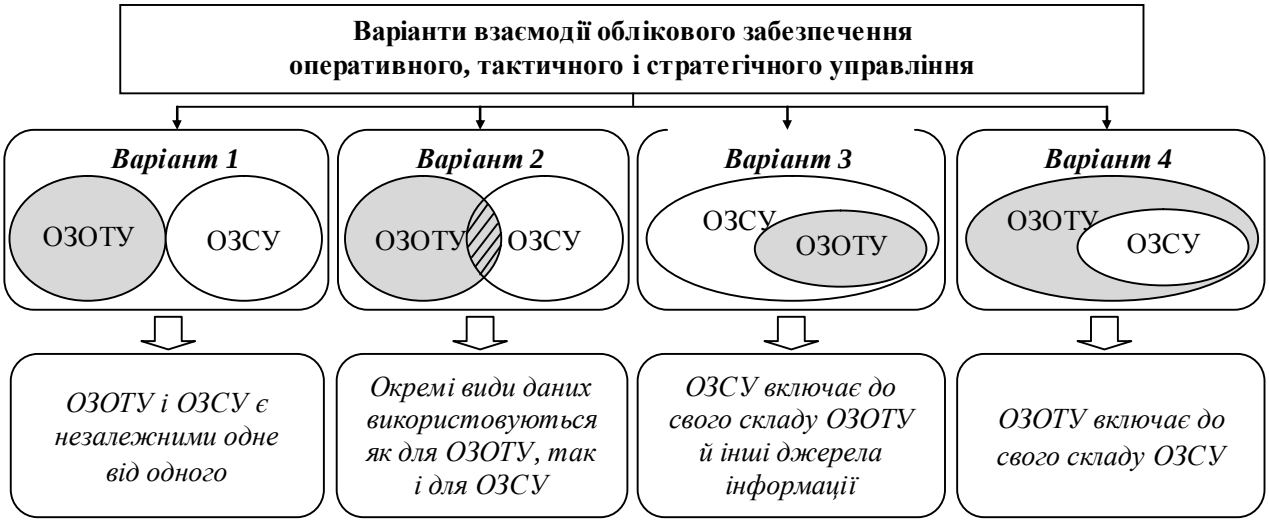
Цю облікову проблему одним із перших поставив проф. Б.І. Валуєв, який у 1998 році, розглядаючи питання поділу обліку на окремі види та аналізуючи можливість існування неуправлінського обліку відмічав, що питання полягає лише в тому, як підпорядкувати всі складові бухгалтерського обліку цілям оперативного, поточного та стратегічного управління [2, с. 7]. В останні роки популяризації цієї проблематики в Україні сприяв проф. С.Ф. Голов [3, с. 3-13], який зазначав про можливість одночасного задоволення потреб всіх користувачів облікової інформації за допомогою єдиної системи обліку.

На сьогодні існують неоднозначні підходи стосовно можливості побудови єдиної системи обліку, яка б забезпечувала потреби різних рівнів управління. Наприклад, проф. П.О. Куцик відмічає, що прийняття рішень на оперативному, тактичному і стратегічному рівнях управління потребує формування різних фінансових даних, з різною деталізацією й аналітичним опрацюванням (залежно від ситуації). Це означає, що пришвидшення змін у зовнішньому бізнес-оточенні спонукатиме користувачів робити більше нерегламентованих запитів через інформаційну систему обліку, а рівень вимог до пов'язаної бізнес-аналітики буде вищим [4, с. 58]. Відповідно, автор вважає, що облікова система може одночасно забезпечити надання необхідної інформації для різних управлінських рівнів (оперативного, тактичного та стратегічного), однак при цьому для кожного з рівнів має бути сформована своя система рахунків, система звітності та облікових показників. В той же час, весь цей методологічний інструментарій буде застосовуватись до єдиної бази даних, з якою формуватиметься інформація

для кожного з рівнів.

Подібного підходу дотримується проф. С.Ф. Голов [3, с. 13], проф. І.М. Богатая [1, с. 16] та З.В. Семанюк [6, с. 239]. Спільним в підходах авторів є те, що на їх думку система обліку може об'єднати в єдине ціле підсистеми, які будуть одночасно забезпечувати інформаційну підтримку оперативного, тактичного і стратегічного управління.

Описаний вище підхід, який базується на можливості системи обліку надавати менеджменту інформацію для потреб операційного, тактичного і стратегічного призначення, є лише одним із можливих варіантів взаємодії облікового забезпечення оперативного, тактичного і стратегічного управління. Оскільки на сьогодні облікова система (фінансового і управлінського обліку) дозволяє одночасно забезпечувати ефективне функціонування оперативного і тактичного управління (що, наприклад, підтверджує проф. М.С. Пушкар, який виділяє три основні інформаційні підсистеми менеджменту – операційного (управлінський облік), тактичного (фінансовий облік) та стратегічного (контролінг) [5, с. 160]), то загальний (теоретично можливий) набір інших варіантів взаємодії облікового забезпечення оперативного, тактичного і стратегічного управління виглядатиме наступним чином (рис. 1).



Примітки:
ОЗОТУ – облікове забезпечення оперативного і тактичного управління;
ОЗСУ – облікове забезпечення стратегічного управління.

***Рис. 1**. Можливі варіанти взаємодії облікового забезпечення оперативного і тактичного управління та облікового забезпечення стратегічного управління*

Згідно варіанту 1 ОЗОТУ та ОЗСУ є незалежними системами, що побудовані залежно від свого функціонального призначення – забезпечувати потреби відповідного рівня управління. Виходячи з такого підходу ОЗСУ повинна базуватись на власній незалежній обліковій концепції, мати свій об'єкт та методологію, і не повинна використовувати будь-якої інформації з традиційної облікової системи підприємства. Реалізація такого варіанту в практичній діяльності підприємств на сьогодні можлива за умови, коли об'єктом ОЗСУ буде лише зовнішнє середовище системи підприємства, що в переважній більшості

випадків не вивчається обліковою системою. Однак, в такому випадку, ОЗСУ не відповідатиме вимогам системи стратегічного менеджменту, для ефективного функціонування якої необхідна інформація як про внутрішнє, так і зовнішнє середовище підприємства.

За варіантом 2 окремі види даних використовуються як для ОЗОТУ, так і для ОЗСУ, або ОЗСУ використовує частину інформації з ОЗОТУ для формулювання та реалізації стратегій підприємства. Такий варіант побудови ОЗСУ є одним із найбільш прийнятних для вітчизняних підприємств, оскільки передбачає доповнення елементів ОЗОТУ, необхідних для стратегічного менеджменту, новими елементами, відсутніми в ОЗОТУ, однак без яких функціонування системи стратегічного менеджменту є неможливим.

Згідно варіанту 3 ОЗСУ включає до свого складу ОЗОТУ, що означає, що вся повністю чинна система бухгалтерського обліку є складовою інформаційного супроводу стратегічного менеджменту підприємства, тобто, кожен її елемент (об'єкти, методи оцінки, рахунки, звіти тощо), що використовується для задоволення потреб оперативного і тактичного управління, одночасно можуть використовуватись і для забезпечення потреб стратегічного управління. За такого варіанту повинні бути відсутні будь-які взаємосуперечиві аспекти функціонування ОЗСУ та ОЗОТУ, що є неможливим, оскільки існування різних цілей на різних рівнях управління зумовлює необхідність використання різних видів об'єктів та методологічних інструментів. Наприклад, різні види управління потребують використання різних видів облікових оцінок – консервативних або прогресивних (перспективних), які суперечать один одному та не можуть бути використані одночасно в одній системі. Реалізований на сьогодні в системі бухгалтерського обліку принцип обачності не дозволяє використовувати стратегічно орієнтовані оцінки, оскільки вони "завищують" вартість активів підприємства, що є прикладом неможливості розгляду ОЗОТУ як складової ОЗСУ.

Згідно варіанту 4 ОЗОТУ включає до свого складу ОЗСУ, тобто чинна система бухгалтерського обліку містить в собі весь необхідний предметно-методологічний інструментарій, необхідний для інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень. Однак, якщо б такий варіант був сьогодні реалізований на практиці, жодних би проблем щодо необхідності побудови стратегічно-орієнтованої системи обліку не виникало б, оскільки б така система апріорі була б стратегічно-орієнтованою. Однак на сьогодні, як доказ вищенаведеного, існує значна кількість критичних заяв дослідників (М. Бромвіч, К. Гілдінг, В. Говіндараджан, С.Ф. Голов, П. Друкер, К. Друрі, Р. Каплан, Д. Нортон, М.С. Пушкар, Б. Райан, Р.В. Скепенс, К. Уорд, А.В. Шайкан, Дж. Шанк та ін.) і переконливих доказів щодо невідповідності чинної системи обліку потребам стратегічного управління.

Проведений аналіз теоретично можливих варіантів взаємодії облікового забезпечення оперативного, тактичного і стратегічного управління дозволяє дійти висновку, що в сучасних умовах розвитку національної системи обліку найбільш прийнятним для вітчизняних підприємств є побудова облікового забезпечення стратегічного управління на основі використання даних про внутрішнє середовище підприємства (із чинної облікової системи) та їх

доповнення даними про зовнішнє середовище підприємства, для збору якої необхідною є побудова стратегічно-орієнтованої системи обліку (фінансового та управлінського).

Список використаних джерел

1. Богатая, И.Н. Стратегический учет как перспективное направление развития бухгалтерского учета [Текст] / И.Н. Богатая, Л.О. Ивашиненко // Учет и Статистика. – 2008. – № 2(12). – С. 13-19.

2. Валуєв, Б.И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета [Текст]/ Б.И. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1(7). – С. 2-10.

3. Голов, С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку [Текст] / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3-13.

4. Куцик, П.О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні [Текст] / П.О. Куцик // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 52-60.

5. Пушкар, М. Сутність інтелектуалізації облікової системи та структура інформаційних ресурсів підприємства / Михайло Пушкар // Вісник ТНЕУ. – 2008. – № 2. – С. 160-168.

6. Семанюк, В.З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації [Текст] / В.З. Семанюк // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 722. – С. 236-241.

УДК 658

Гольман Светлана
магистр
Севастопольский национальный технический университет
г. Севастополь

ПРОТИВОРЕЧИЯ И СОДЕРЖАНИЕ ПРИБЫЛИ КАК ПОКАЗАТЕЛЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯЙ

Аннотация

В статье рассмотрены вопросы оценки эффективности деятельности предприятий, противоречивость показателя прибыли, а так же необходимость применения системы показателей эффективности и пути ее усовершенствования.

Ключевые слова: *эффективность, прибыль, система сбалансированных показателей, интегрированная отчетность.*

Понятия «экономического эффекта» и «экономической эффективности» относятся к числу важнейших при рассмотрении основных вопросов экономики предприятия. Проблема методики определения эффективности компании всегда волновала и руководителей и собственников. На протяжение нескольких лет вопрос оценки эффективности деятельности компании активно обсуждается в экономической литературе..

Показателей эффективности рассматриваются в работах и на конференциях авторов: Я.В. Соколова, С.Н. Кушакова, Е.А. Скриптуновой, Р.С. Каплана и Д.П. Нортона и других.

В современных публикациях чаще всего предпочтение отдают прибыли, как показателю эффективности предприятия. В тоже время, изучение опубликованных работ отечественных и зарубежных авторов показало, что до сего времени ученые и практики в области бухгалтерского учета не осознали необходимость комплексного подхода при оценки экономической эффективности, когда во внимание принимаются не только стоимостные показатели, а и репутация, взаимоотношения фирмы с внешними и внутренними пользователями. Большинство авторов рекомендует к рассмотрению систему показателей эффективности.

Общепринято, что прибыль является показателем, который наиболее полно отражает эффективность производства. В финансовой отчетности представлены несколько показателей прибыли : валовая прибыль, чистая прибыль, нераспределенная прибыль и другие. Однако, в настоящее время, когда большую долю в доходах предприятия, занимает нефинансовая деятельность, показатель «прибыль» не может выступать, единственным критерием оценки эффективности компании.

Возникает ряд вопросов. Может ли один показатель охарактеризовать эффективность предприятия? Если да, то какой из показателей прибыли?

Целью данной статьи является исследование имеющихся точек зрения авторов на использование показателя прибыли для оценки эффективности деятельности предприятии и тех противоречий, которые содержаться в ней, а так же разработка подходов при определении оценки эффективности

деятельности предприятия.

Все большую популярность приобретает холистический подход, при котором эффективность оценивается целой совокупностью критериев. То есть, что одним показателем невозможно оценить эффективность деятельности предприятия в долгосрочной перспективе. Все это, в девяностые годы прошлого столетия, привело к созданию, американцами Р. Капланом и Д. Нортоном, методики «Сбалансированная система показателей эффективности».

Сбалансированная система показателей, основана на применении как финансовых, так и нефинансовых показателей, которые гарантируют полноту и достоверность оценки эффективности деятельности организации, и в этом состоит его преимущество [1, с. 215].

Метод Каплана и Нортона является стратегическим подходом и системой управления эффективностью, которая позволяет привести в действие видение и стратегию компании в 4 аспектах:

- финансы (показывает, насколько интересно акционерам вкладывать деньги в предприятие);
- взаимоотношения с клиентами (показывает, чем можно заинтересовать клиентов, чтобы привлечь их и добиться требуемых финансовых результатов);
- внутренние процессы (показывает, какие процессы играют наиболее важную роль при реализации конкурентных преимуществ компании);
- инновации, развитие персонала и инфраструктуры (показывает, за счет каких знаний, умений, опыта, технологий и прочих нематериальных активов можно реализовать конкурентное преимущество компании).

Выделенные четыре аспекта показателей позволяют учесть интересы всех заинтересованных сторон. Данный метод позволяет контролировать текущую эффективность, а также нацелен на обработку информации о будущих перспективах функционирования организации.

В своей работе Е.А. Скриптунова [2, с. 7] предлагает видоизмененный вариант методики «Сбалансированных показателей эффективности». Основной смысл данной методики состоит в том, что предприятие не может существовать на рынке независимо от всех, а воздействует на широкий круг пользователей. Это и акционеры, и клиенты, и общественность, и партнеры, и СМИ, и собственные сотрудники. Всех пользователей компании проклассифицировали на 4 группы по общности интересов той или иной группы (акционеры; реальные и потенциальные клиенты компании; сотрудники; общественность и партнеры) [2, с.9].

У каждой группы пользователей есть свои потребности и ожидания от предприятия. Соответственно, удовлетворяя эти потребности, нужно оценивать определенные критерии, которые их отражают. Это и будут показатели эффективности с учетом различных мнений. Для акционеров потребностью является максимизация собственных дивидендов, поэтому показателями эффективности могут выступать: рентабельность бизнеса, чистая прибыль предприятия, ликвидность. Для клиентов приоритетным является оптимальное соотношение «цена и качество», а так же высокий уровень сервиса, исходя из этого показатели эффективности: себестоимость продукции, количество претензий, доля постоянных клиентов. Учитывая потребности сотрудников,

показателями эффективности могут выступать: средняя заработная плата, текучесть кадров, удовлетворенность трудом и т.д. [2, с. 11].

Основной задачей, исходя из этого, является определение наиболее значимых критериев. Если учесть все потребности пользователей, то список показателей эффективности будет слишком большим. И затраты на сбор, обработку и анализ необходимой информации значительно превысит эффект от полученных данных. За основу берутся наиболее значимые, на текущий момент и на перспективу, потребности.

Необходимо отметить противоречивость прибыли как обобщающего показателя деятельности. Отечественная и зарубежная практика показывает, что рост прибыли может являться не только следствием эффективной экономической деятельности. Прибыль предприятия может быть получена за счет монопольного положения производителя (рост цен), отступления от стандартов, ухудшения качества продукции и т. п. Кроме того, уровень прибыльности зависит от ценовой политики, изменений ставок налогов и т.д. Таким образом, сам факт получения прибыли не дает возможность говорить об эффективности организации [4, с. 16].

Финансовая отчетность предприятий на современном этапе больше не отвечает требованиям и задачам, которые ставит перед собой предприниматель для успешного управления бизнесом. От того, достоверно ли оценена прибыль предприятия зависит дальнейшее управление компанией. На данный момент в существующей отчетности показатель «прибыль» не отражает полную информацию о деятельности фирмы. Так же, в ней не находят отражение экологический, производственный, кадровый, финансовый капитал.

С целью полноты отражения как финансовых, так и нефинансовых показателей, позволяющих достоверно определить эффективность деятельности предприятия целесообразно использовать интегрированную отчетность, которая сводит воедино все существенные данные о стратегии организации, показателях ее деятельности и перспективах таким образом, чтобы они отражали ее экономическое, социальное и экологическое окружение. В ней отражается использование всех видов капитала и его результат. Включение всех нефинансовых показателей в отчетность позволит улучшить ее качество и отразить существенное влияние фактора окружающей среды, социального фактора. Итегрированная отчетность более широко представляет показатели работы организации, чем традиционная отчетность. Такие данные являются необходимыми для успешного управления предприятием и достоверной оценки прибыли.

На сегодняшний день прибыль не характеризует эффективность деятельности предприятия. Существует ряд противоречий, обуславливающих необходимость рассмотрения прибыли в системе показателей эффективности предприятия. Так метод сбалансированных показателей, позволяет организации привести в действие стратегию компании в четырех аспектах. Информацию о финансовых и нефинансовых показателях деятельности предприятия отражает интегрированная отчетность. Использование такого отчета позволит доступно и достоверно оценить эффективность деятельности предприятия.

Список использованных источников

1. Бланк, И.А. Управление прибылью [Текст] / И. Бланк. — К.: «Ника-Центр», 1998. — 544 с.
2. Каплан, Р. С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию [Текст] / Изд. 2-е, испр. и доп. : Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. – 320 с.
3. Скриптунова, Е.А. Основные показатели эффективности предприятия, которые необходимо знать руководителю [Текст] / Е.А.Скриптунова // Менеджмент сегодня. – №2. – 2003 – С. 9–12.
4. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет : от истоков до наших дней [Текст]. —М.: ЮНИТИ, 1996. — 734 с.

УДК 168.4:005

Гречина Ірина
к.е.н., доцент
Ващенко Ліна
к.е.н., доцент
Донецький національний університет економіки
і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського
м. Донецьк

ПОТЕНЦІАЛОГІЧНИЙ АНАЛІЗ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

Анотація

У статті розглядається проблема дослідження сутності та визначення основних принципів потенціалогічного аналізу. Зокрема, проведено теоретичний огляд існуючих підходів до аналітичної ідентифікації потенціалу економічних систем, обґрунтовано доцільність виокремлення такого виду економічного аналізу як потенціалогічний.

Ключові слова*: аналіз, економічний, потенціал, потенціалогічний, модальність.*

Розгляд сутності категорії «потенціал» позволив зробити висновок про неоднозначність підходів науковців до розуміння даного феномену. Існуючі праці, які стосуються дослідження потенціалу підприємства і розкривають його сутнісні характеристики та надають змогу якісного управління ним, то питання аналітичної інтерпретації вважаються дуже суперечливими.

У даному контексті слід згадати, що питання аналізу потенціалу підприємства розглядали: В.М. Гальперін, С.М. Ігнатієва, В.І. Моргунов, Н.С. Краснокутська, Е.В. Лапін та ін. Але проблеми виокремлення спеціалізованого виду аналізу потенціалу підприємства залишаються відкритими.

Мета статті – дослідження теоретичних аспектів аналізу потенціалу підприємства. Рішенню даної проблеми може сприяти дослідження еволюції

розвитку економічного аналізу та науки потенціалогії. Підхід, який рекомендується, базується на теоретичних засадах економічного аналізу та філософії можливого.

Отже, можна припустити, що протиріччя у визначенні сутності сукупного потенціалу економічної системи та його основних складових тягнуть за собою появу проблеми його якісного аналізу. Взагалі, сучасна теорія економічного аналізу має цілий ряд питань, які трактуються неоднозначно:

1. Трактування аудиту як аналізу фінансово-господарського стану, фінансового аналізу.

2. Включення аналізу в такі функції управління як бухгалтерський облік або контроль.

3. Ідентифікація таких понять як аналіз фінансової звітності, фінансовий аналіз і аналіз фінансово-господарської діяльності.

Серед факторів, які привели до появи та розвитку економічного аналізу можна виділити: внутрішні: реальність оцінки результатів діяльності; необхідність поліпшення управління підприємством; зовнішні: можливість реальної оцінки результатів діяльності; необхідність порівняння результатів діяльності як за різі періоди, так і з іншими підприємствами; розвиток бухгалтерського обліку та удосконалення фінансової звітності.

Попередній огляд літературних джерел дає право твердити, що керуючись основними підходами економічного аналізу (його видів та напрямів) більшість вчених нібито нівелюють аналітичну функцію управління і напряму використовують його методичний інструментарій при аналізі потенціалу економічної системи та його складових.

Опрацювання літературних джерел за [1–6] показало, що тільки у 3 випадках автори аналізують потенціал економічної системи у межах економічного аналізу з посиланням на його певний вид або напрям. У даному випадку можна припустити, що аналіз потенціалу підприємства стає одним із видів економічного аналізу.

У цілому результати проведеного дослідження дозволяють твердити про наступне: розвиток теорії та практики економічного аналізу у сучасному економічному просторі дав життя новим його видам та напрямам (інноваційному, стратегічному, маркетинговому, інвестиційному та ін.); проведене дослідження підтверджує факт існування безлічі праць з проблем аналітичної ідентифікації потенціалу підприємства або його складових, але й до теперішнього часу аналіз (або оцінка) потенціалу економічної системи не стали спеціалізованими видами або напрямами економічного аналізу; нівелювання значимості аналітичної функції управління привело до того, що аналітична ідентифікація потенціалу економічної системи має розсіяний, хаотичний характер, майже відсутній зв'язок з економічним аналізом (його видами або напрямами). При цьому, керуючись основними методами економічного аналізу при аналізі (оцінці) потенціалу підприємства або його складових у багатьох випадках спотворюються поставлені цілі та завдання завдяки зміні предметної області дослідження.

Так, нами сформоване теоретичне підґрунтя до необхідності розвинення нового виду економічного аналізу, який спеціалізовано буде відповідати за

аналіз або оцінку потенціалу економічної системи.

І першочерговою проблемою при цьому стає визначення назви такого виду аналізу. Звертаючись до вищевикладеного, бачимо, що у літературних джерелах найчастіше зустрічається підхід – оцінка потенціалу та аналіз потенціалу, рідше – діагностика потенціалу, і багато праць присвячено аналітичної ідентифікації потенціалу у межах управлінського аспекту баз посилань на аналітичну функцію управління. За таким підходом, цілком логічно було б обрати назву «аналіз потенціалу економічної системи», але у попередніх працях нами підіймалась проблеми визначення спеціалізованої науки, яка була би спрямована на дослідження потенціалу підприємства. Було доведено необхідність розвинення науки потенціалогії у рамках філософії можливого та науки енвіроники, які у сполученні дають змогу дослідити потенціал економічної системи за умов системного підходу. Авторський підхід спонукає до необхідності розвинення ідей даної науки, і у контексті аналітичної ідентифікації потенціалу економічної системи доцільно обрати таку назву нового самостійного виду економічного аналізу як: «потенціалогічний аналіз». Сутність потенціалогічного аналізу буде полягати у аналізі модальних відносин у рамках економічної системи, а також у оцінці усіх форм і прояв її потенційності і потенціалу. Зокрема:

- потенціалогічний аналіз повинен мати справу з критеріями модальності економічної системи, такими як: «необхідне», «реальне» та «можливе», тобто давати можливість оцінити необхідний, реальний або можливий потенціал економічної системи або його складових: організованості, розвитку і удосконалення, можливості, взаємодіючих процесів та функціональний;
- потенціалогічний аналіз повинен бути спрямований на оцінку основних напрямів потенціації модальностей економічної системи, а саме: структуралізм (структуризацію), деконструкцію та конструкціонізм (конструювання);
- він повинен охоплювати не тільки, безпосередньо, усі напрями діяльності підприємства, але зовнішнє оточення підприємства;
- потенціалогічний аналіз повинен бути тісно пов'язаний з основними методологічними підходами економічного аналізу, його видів та напрямів і мати при цьому свій окремий предмет вивчення (аналізу, оцінки);
- він має чітку цільову орієнтацію.

Потенціалогічний аналіз повинен проводитись за будь-яких ситуацій, в яких знаходиться економічна система, зокрема, при зміні оточуючого середовища, досягненні або не досягненні визначеного рівня потенціалу або окремих його складових, тощо.

Головною ціллю потенціалогічного аналізу є оцінка необхідного, реального або можливого потенціалу економічної системи та його складових.

До основних завдань потенціалогічного аналізу відносяться:

- об’єктивна оцінка потенціалу економічної системи за модальними критеріями: «необхідно», «реальне» та «можливе»;
- об’єктивна оцінка складових потенціалу економічної системи за модальними критеріями: «необхідно», «реальне» та «можливе»;
- аналіз моделей розвитку і реалізації можливостей економічної системи;
- оцінка основних напрямів потенціації модальностей економічної системи (структуралізму (структуризації), реконструкції, конструкціонизму

(конструювання);

- визначення основних потенцій росту (або зниження) потенціалу економічної системи та його складових;
- оцінка рівня ризиків, що впливають на розвиток потенціалу економічної системи та його складових;
- розробка конкретних заходів по підвищенню ефективності управління потенціалом економічної системи та його складовими, тощо.

Таким чином, дослідження теоретичних засад аналізу (оцінки) потенціалу економічної системи дозволило дослідити основні риси розвитку сучасного економічного аналізу, його видів та напрямів та обґрунтувати доцільність визначення нового виду економічного аналізу, спрямованого на оцінку потенціалу підприємства та його складових, а саме – потенціалогічного аналізу.

Список використаних джерел

1. Гречина І.В. Потенціалогія підприємства [Текст] / І.В. Гречина // Торгівля і ринок України: Темат. зб. наук. пр.– Донецьк: ДонНУЕТ, 2011 – Вип. 33. – С.198 –204., Библиогр.: с. 201.

2. Краснокутська Н.С. Потенціал підприємства: формування та оцінка: навч. посіб. [Текст] / Н.С. Краснокутська. – К. : Центр навч. літ-ри, 2005. – 352 с., Библиогр.: с. 83.

3. Блонська В.І. Методичні підходи до оцінки потенціалу підприємства у ході формування стратегічних переваг [Текст] / В.І.Блонська, С.Я. Нагірна// Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.2. – с. 150 – 155, Библиогр.: с.152.

4. Сіменко І. Принципи економічного аналізу: дослідження питань класифікації [Текст] / І. Сіменко // Економічний аналіз. – 2008. – № 2 (18). – с. 23–27.

5. Федонін О. С. Потенціал підприємства: формування та оцінка: навч. посіб. [Текст] / О.С. Федонін, І.М. Рєпіна, О.І. Олексюк. — К.: КНЕУ, 2004. — 316 с. – Библиогр.: с. 83. ISBN 966–574–519–0

6. Лапин Е. В. Экономический потенциал предприятий промышленности: формирование, оценка, управление [Текст]: дис… докт. эк. наук.: 08.07.01/ Лапин Евгений Васильевич; Сум. гос. универ. – Сумы, 2006. – 432 с., Бібліогр.: с. 92.

УДК 657.1

Гурочкіна Вікторія
к.е.н., доцент
Національний університет податкової служби України
м. Ірпінь

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В КОНТЕКСТІ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Анотація

У статті досліджено сутність облікової політики, розглянуто основні елементи наказу про облікову політику на етапі економічних реформ.

***Ключові слова**:сутність, значення облікової політики, елементи, наказ про облікову політику підприємства.*

Впорядкованість господарської системи залежить від належного ведення обліку, результатом якого є збалансування соціальних диспропорцій та досягнення культурного, суспільного та сталого розвитку підприємства. Необхідною основою для соціального та культурного порядку є обліковий порядок, господарський і державний. Досягнувши та забезпечивши порядок суспільство може процвітати, прогресувати і досягти кращого майбутнього. Головним інструментом управління у вітчизняному бухгалтерському обліку є облікова політика підприємства. Через облікову політику власники підприємств і організацій реалізують свою власну політику у сфері бухгалтерського обліку підприємства.

Питання формування облікової політики підприємства дедалі набуває актуальності з огляду світових інтеграційних процесів в цілому, та постійну перебудову економічної системи держави зокрема. Якщо висвітлення та формування організаційно-технічної частини є узгодженим, то визначення методичної складової облікової політики залишається надзвичайнопроблемним. Саме методична складова більшою мірою визначатиме вплив облікової політикина фінансові результати діяльності підприємства. Основні аспекти формування облікової політики відображено в роботах В.Я. Амбросов, Л.М. Васільєва, Ф.Ф. Бутинця,П.Є. Житнього,Л. Пантелійчук та інших. Проте визначення основних елементівоблікової політики щодо об'єктів обліку є дискусійним питання сьогодення.

Метою даної статті є узагальнення теоретичних розробок вітчизняних науковців щодо сутності, значення та формування основних елементів облікової політики за умов інтеграційної перебудови підприємств України.

Поняття «облікова політика» (accounting polisy) офіційно введено у міжнародну практику обліку в 1975 році з виходом Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку МСБО 1 «Розкриття облікової політики» [8]. Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р.: «Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [9]. Трактування поняття в Законі є стислим, проте це не означає, що облікова політика не займає вагомого місця в системі

управління підприємством. Облікова політика є основою фінансового іміджу, так як саме в ній формують базові «принципи, методи і процедури».

Завдяки наявності ефективної облікової політики забезпечується точність та правдивість показників результативності господарської діяльності суб'єкта господарювання, хоча їх величина залежить від альтернативних оцінок активів і пасивів. На визначення фінансових результатів впливає вибір облікової політики, а саме: методичні підходи визнання доходів і витрат, амортизаційна політика, підходи до оцінки виробничих запасів.

Облікова політика – система способів і прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, закріплена відповідним нормативним актом на невизначений термін[3, с. 120].

Отже, розглянемо більш детально різноманіття трактувань в науковій зарубіжній та вітчизняній літературі даного поняття. Бутинець Ф.Ф. [2, с. 15], Карпушенко М.Ю. [6, с. 25], Цвєткова Н. [15, с. 14]вважають, що облікова політика являється сукупністю способів ведення бухгалтерського обліку, які були обрані підприємством, Житний П. [5, с. 3], Сук П. [14, с. 2] розуміють під обліковою політикою принципи і правила ведення бухгалтерського обліку, а Соколов Я.В. [13, с. 16] взагалі, трактує його як можливість легально маніпулювати фінансовими результатами на конкретному підприємстві.

Враховуючи безперервний інтеграційний процес, перебудову економіки в цілому та адаптацію вітчизняних підприємств зокрема, доцільним є дослідження сутності поняття у нормативній базі, що є основою для зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання.

У Міжнародних стандартах фінансової звітності № 1; 8 облікова політика – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів [8]. У зв'язку з цим, облікова політика є індивідуальною, вона дозволяє максимально ефективно використовувати виробничий та фінансовий потенціал, здійснюючи маневрування засобами й враховуючи зміни ринкової кон'юнктури відповідно до стратегії і тактики конкретного підприємства.

В цілому аналіз підходів до трактувань у вітчизняній літературі поняття «облікова політика» свідчить про відсутність єдиної думки науковців з цього приводу. Враховуючи функціональну складову облікової політики, а саме: можливість обирати та визначати шляхи пошуку альтернативних рішень щодо раціоналізації та спрощення облікового процесу на підприємстві, доцільним є доповнення трактування.

Отже, облікова політика – це сукупність можливих принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством з метою раціоналізації та спрощення облікового процесу для складання та подання фінансової звітності.

Підприємство повинне висвітлювати обрану облікову політику за принципом об'єктивності та достовірності (п. 6 розд. IV) [9].

– принципів оцінки статей звітності;
– методів обліку щодо окремих статей звітності.

Вимоги Мінфіну до облікової політики періодично змінюються, проте потрібно порівняти рекомендовані структурні елементи для підприємств і організацій, що представлені у таблиці 1.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика елементів облікової політики підприємства

№ з/п	Питання, що потребують визначення та затвердження на підприємстві	Лист Мінфіну від 21.12.05 р. [7]	Методичні рекомендації № 635 від 27.06.13 р. [12]
1.	Методи оцінки вибуття запасів:	+	+
2.	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	+	+
3.	Порядок обліку й розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку їх обліку	+	+
4.	Методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю	+	+
5.	Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	+	+
6.	Переоцінка (індексація) необоротних активів: критерії, періодичність, відображення результатів	+	Розширено п. 7
7.	Підходи до переоцінки необоротних активів	-	+
8.	Підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до складу нерозподіленого прибутку	+	+
9.	Метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності)	+	+
10.	Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат та платежів	+	+
11.	Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	+	+
12.	Сегменти діяльності, пріоритетний вигляд сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках	+	+
13.	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу	+	+
14.	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	+	+
15.	Поріг суттєвості щодо окремих об’єктів обліку	+	Розширено п. 15
16.	Кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності	-	+
17.	Порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	+	+
18.	Дата визнання придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів	+	+
19.	База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	+	+
20.	Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов’язань	+	+
21.	Критерії розмежування об’єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості		+
22.	Підходи до класифікації пов’язаних сторін	-	+

23.	Дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу	-	+
24.	Дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу	-	+
25.	Складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства	+	+
26.	Застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	+	+
27.	Робочий план рахунків (з субрахунками аналітичного обліку)	+	
28.	Визначення одиниці аналітичного обліку запасів	-	+
29.	Спосіб складання звіту про рух грошових коштів	-	+
30.	Підходи до віднесення витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду	-	+
31.	Порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств)	-	+
32.	Періодичність та об'єкти проведення інвентаризації	-	+
33.	Склад комісії для визначення строку корисного використання необоротних активів	+	
34.	Переоцінка запасів: критерії, періодичність, відображення результатів	+	
35.	Порядок оприбуткування матеріальних цінностей, одержаний на безоплатній основі	+	
36.	Форми самостійно створених первинних документів та форм внутрішньої звітності	+	

Отже, новації Мінфіну щодо обліково-аналітичної інформації обумовлює якісно вищий рівень корисності зовнішньої та внутрішньої форми звітності вітчизняного підприємства. Поступово зростає роль ефективного застосування облікових процедур з огляду на формування фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання.

Список використаних джерел

1. Амбросов, В. Я. Обліковаполітика в агроформуваннях [Текст] / В. Я. Амбросов, Т. Г. Маренич // Економіка АПК. – 2004. – № 7. – С. 96 – 99.

2. Бутинець, Ф. Ф. Теоріябухгалтерськогообліку [Текст]: [підручник для студ. вузів спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир :ЖІТІ, 2000. – 640 с.

3. Бухгалтерський словник [Текст] / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 224 с.

4. Васільєва, Л. М. Сутність облікової політики, її значення і вимоги, які до неї пред'являються [Електронний ресурс] / Л. М. Васільєва // Ефективна економіка. – 2013. – №6. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2131. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

5. Житний, П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства [Текст] / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. –

2006. – № 3. – С. 3 – 10.

6. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : [навч. посібник (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит»)] / М. Ю. Карпушенко. – Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. :ХНАМГ, 2011. – 241с.

7. Лист Мінфіну від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931

8. Міжнародні стандарти фінансової звітності № 1; 8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua. – Заголовок з екрану (дата звернення 10.04.2014 р.).

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1«Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13. – Заголовок з екрану (дата звернення 10.04.2014 р.).

10. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій і змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку від 19.12.2006 р. № 1213. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України :від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

12. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесеннязмін до деяких наказів Міністерства фінансівУкраїни : від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id =382876&cat_id=293537

13. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В.Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

14. Сук П. Облікова політика підприємства [Текст] / П. Сук // Бухгалтерія в сільськомугосподарстві. – 2005. – № 1. – С. 2 – 4.

15. Цвєткова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень [Текст] / Н. Цвєткова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 3. – С. 14 – 27.

УДК 657.24

Легенчук Сергій
д.е.н., професор завідувач кафедри
Петрук Олександр
д.е.н., професор, декан факультету обліку і фінансів
Вольська Катерина
аспірант
Житомирський державний технологічний університет
м. Житомир

ФАКТИ ГОСПОДАРСЬКОГО ЖИТТЯ ЯК ЕЛЕМЕНТАРНІ ЧАСТИНКИ ДІЙСНОСТІ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Анотація

Проаналізовано трактування сутності понять "факт господарського життя", "господарська операція", "наслідки фактів господарського життя", "факт господарської діяльності". Обґрунтовано принципову відмінність між фактами господарського життя та наслідками фактів господарського життя.

***Ключові слова**: факт господарського життя, господарська операція, наслідки фактів господарського життя.*

На сьогодні в обліковій науковій думці існує плюралізм поглядів щодо розуміння ряду понять та категорій, зокрема, таких основних як "факт господарського життя", "господарська операція", "наслідки фактів господарського життя", "факт господарської діяльності". Перелічені поняття фактично є цеглинами, з яких будується наука про бухгалтерський облік та облікова практика.

Сутність терміну "факт" розглядали ряд відомих філософів, фізиків, математиків, письменників. В науці про бухгалтерський облік даному поняттю приділив велику увагу та присвятив практично все своє наукове життя російський професор Я.В. Соколов. Серед інших дослідників, які у своїх працях висвітлювали обліковий аспект термінів "факт", "факт господарського життя", "наслідки фактів господарського життя" можна назвати Т.А. Бутинець, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Легенчука, Л.Ф. Маценко, М.С. Пушкаря, Н.М. Малюгу, С.О. Левицьку та ін.

Вперше термін "факт господарського життя" (далі – ФГЖ) запропонував вчений у сфері бухгалтерського обліку, професор Я.В. Соколов в кінці 70-х років XX ст. на заміну поняття "господарська операція". На думку Я.В. Соколова ФГЖ є елементарний момент господарського процесу, який змінює або підтверджує склад засобів підприємства або їх джерел, або засобів і джерел одночасно [4].

Розглянемо більш детально як розуміють "факт" у літературі філософського спрямування. Так, відомий японський письменник і перекладач Харукі Муракамі пише: "В будь-якому факті – вагомість та точність. А вже які емоції він викликає – справа десята". Даний вислів говорить про те, що кожен факт має об'єктивну та суб'єктивну сторону, і якщо розглядати факт в бухгалтерському обліку, то основною метою науковців та бухгалтерів має бути максимальне виключення суб'єктивізму з ФГЖ, щоб якомога прозоріше відображати господарське життя

підприємства в системі бухгалтерського обліку.

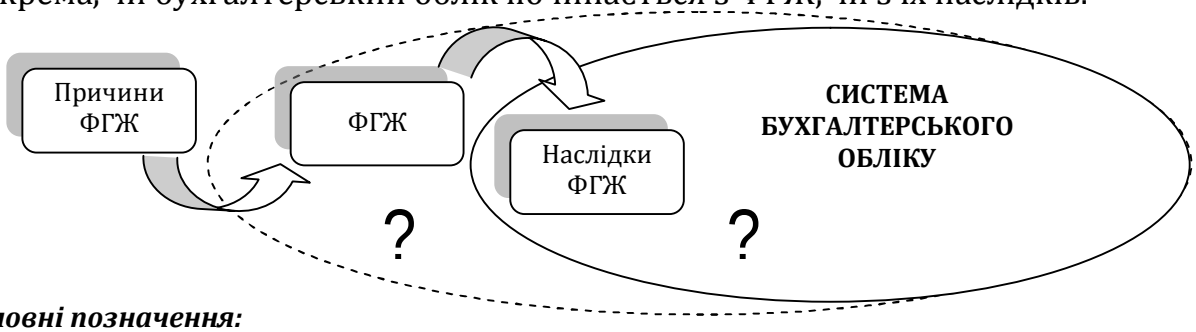
Соколов Я.В. у своїй останній монографії [3] визначав бухгалтерський облік як суму ФГЖ. На противагу даному твердженню можна навести вислів відомого французького математика, фізика, астронома і філософа Анрі Пуанкаре: "Наука не зводиться до суми фактів, як будівля не зводиться до груди каменів". Безперечно не можна не погодитися з Я.В. Соколовим, адже вся наука та практика бухгалтерського обліку починається з задокументованого ФГЖ, проте, сукупність цих фактів ще не визначає науку, їх потрібно описати, перевірити, згрупувати, застосувати по відношенню до них елементи методу бухгалтерського обліку, і тоді таку суму фактів можна вважати основою науки про бухгалтерський облік.

Кутер М. І. [1] взагалі не використовує поняття "господарська операція", натомість оперує терміном "наслідки фактів господарського життя" (далі – НФГЖ).

Щоб правильно розуміти та використовувати понятійно-категорійний апарат бухгалтерського обліку слід визначити різницю між використовуваними науковцями термінами "господарська операція", "ФГЖ" та "НФГЖ".

Досліджуючи різницю між поняттями "господарська операція" та "ФГЖ" не можна не відмітити вислів Вольтера "Не все, що є фактом, заслуговує на те, щоб бути описаним". Даний вислів по відношенню до ФГЖ в системі бухгалтерського обліку можна трактувати наступним чином: не кожен ФГЖ можна відображати в системі бухгалтерського обліку. Відображенню в обліку підлягає лише той ФГЖ, який відповідає наступним вимогам: 1) можливість вираження в грошовому вимірнику; 2) спричиняє зміни в структурі активів або пасивів; 3) відноситься до сфери діяльності даного підприємства; 4) є можливість здійснення подвійного запису. Прикладами ФГЖ, які не будуть вважатися господарськими операціями, та не будуть відображені в системі бухгалтерського обліку є наступні: 1) отримання замовлення від покупців; 2) укладення договору з працівником про прийняття на роботу; 3) укладення договору на постачання матеріалів.

Щодо поняття "НФГЖ", вважаємо тут слід розуміти наступне – якщо М.І. Кутер говорить про наслідки, повинні бути і причини, тому слід розглянути причино-наслідковий зв'язок виникнення на підприємстві ФГЖ. Поставлене питання вимагає нагального вирішення, адже спричиняє дуалізм поглядів у наукових колах, а також в цілому у науці про бухгалтерський облік (рис. 1), зокрема, чи бухгалтерський облік починається з ФГЖ, чи з їх наслідків.



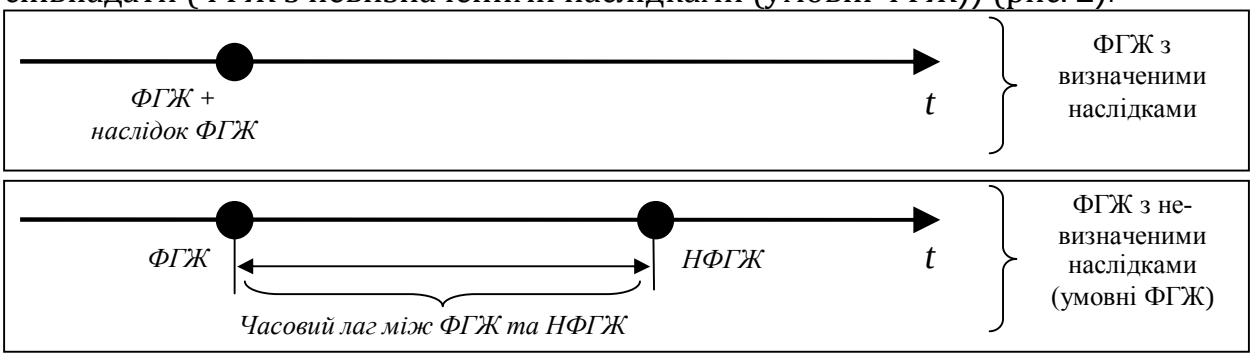
Умовні позначення:

- - - - - - – позиція в обліковій думці, що бухгалтерський облік ґрунтується на ФГЖ;

_____ – позиція в обліковій думці, що бухгалтерський облік ґрунтується на НФГЖ.

***Рис.** 1. Дуалізм поглядів в обліковій науковій думці щодо розуміння ФГЖ*

Як видно з рис. 1, проблемним питанням є точка ідентифікації входу в систему бухгалтерського обліку. На сьогодні в обліковій літературі виділяють умовні ФГЖ, які також називають фактами з невизначеними наслідками [2]. Таким чином, є ФГЖ і наслідки – визначені або ж невизначені. В системі бухгалтерського обліку ФГЖ з невизначеними наслідками (умовні ФГЖ) відображаються за умови, що існує висока ймовірність виникнення їх наслідків (умовні активи або умовні зобов'язання). Звідси можна говорити про те, що в системі бухгалтерського обліку все ж таки знаходять своє відображення ФГЖ, проте, вони мають пряму залежність від їх наслідків. На вісі часу моменти ФГЖ та НФГЖ можуть співпадати (ФГЖ з визначеними наслідками) або ж не співпадати (ФГЖ з невизначеними наслідками (умовні ФГЖ)) (рис. 2).



Умовні позначення:
● *– момент здійснення ФГЖ та НФГЖ;*

Рис. *2. ФГЖ з визначеними та невизначеними наслідками на часовій вісі*

Наслідками ФГЖ є зміни в балансі підприємства, зокрема, збільшення або зменшення активів, власного капіталу, зобов'язань. Виходячи з того, що в системі бухгалтерського обліку відображаються на *рахунках* бухгалтерського обліку за допомогою *подвійного запису* збільшення або зменшення активів, власного капіталу, зобов'язань, можна зробити висновок, що зазначеним елементам методу передує *документування*, адже ФГЖ спочатку повинен бути задокументованим, а потім вже дані з первинного документу відображаються в системі бухгалтерського обліку. Проте, з правил можуть бути винятки, і первинний документ може складатися вже після відображення ФГЖ на рахунках бухгалтерського обліку (формування фінансового результату (в комп'ютерній системі фінансовий результат формується автоматично, а бухгалтер створює внутрішній документ – розрахунок бухгалтерії), розрахунок різного роду резервів (сам розрахунок здійснюється на основі нормативно-правових та організаційно-розпорядчих документів) тощо).

Виходячи з проведеного дослідження визначено, що наслідками ФГЖ є зміни в балансі підприємства, зокрема, збільшення або зменшення активів, власного капіталу, зобов'язань. З цього можна зробити умовивід, що точкою входу в систему бухгалтерського обліку може бути як сам ФГЖ, так і його наслідок. Перший випадок – входом в систему бухгалтерського обліку є ФГЖ, – має місце тоді, коли ФГЖ спочатку реєструється в первинному документі, а потім вже відображається на рахунках бухгалтерського обліку за допомогою подвійного запису; другий випадок – входом в систему бухгалтерського обліку є НФГЖ, – за умови, що первинний документ складається після відображення

ФГЖ на рахунках бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел

1. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: [учебник]. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 592 с.
2. Маценко Л.Ф. Бухгалтерський облік та контроль фактів господарського життя з невизначеними наслідками / Дис… на здоб. наук. ступ. к.е.н. за спец. 08.00.09. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомир, 2012. – 217 с.
3. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: Магистр, 2010 – 224 с.
4. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

УДК 657.1

Писаренко Тетяна
к. е. н., доцент
Луцький національний технічний університет
м. Луцьк

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ БРАКУ У ВИРОБНИЦТВІ: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

Анотація

У статті розкрито економічний зміст браку, наведено класифікацію браку; висвітлено основні підходи до налагодження аналітичного обліку браку у виробничому процесі промислового підприємства.

***Ключові слова**: брак, витрати на брак, втрати від браку, класифікація браку.*

Слово «брак» походить з німецької мови і означає – недолік, вада, «виріб із дефектом», «недоброякісний товар». Смислове значення слова «брак» широке: брак комерційний, брак опціону й акцій, брак продукції.

На виробництві найчастіше мають справу з браком продукції. Брак продукції – виготовлена продукція, яку через низьку якість не можна використовувати за прямим призначенням, або її використання пов’язане з додатковими витратами з виправлення дефектів.

Втрати від браку можна розглядати як додаткові витрати підприємства у налагодженому виробничому процесі. Вони зумовлені складністю технології виробництва, неминучим господарським ризиком, багатогранністю взаємин із постачальниками товарно-матеріальних цінностей.

Склад втрат від браку, що включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), регламентовано п. 14 П(С)БО № 16 «Витрати», відповідно до якого втрати від браку складаються з вартості остаточно забракованої продукції

(виробів, напівфабрикатів, деталей, вузлів) і витрат на виправлення браку [1]. При цьому величину таких втрат зменшують на: вартість остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що мають відшкодовувати працівники, які допустили брак; суми, отримані від постачальників за недоброякісні матеріали і комплектуючі вироби, котрі зумовили брак продукції.

Для визначення розмірів втрат від браку, що включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), відображення сум таких втрат у бухгалтерському обліку розглянемо передусім класифікацію браку і порядок його оцінки.

За місцем виявлення дефектів брак продукції буває внутрішнім та зовнішнім, за характером виявлення – непоправним (остаточним) і поправним. Брак продукції, виявлений до її відправлення споживачеві, називають внутрішнім браком, а брак, що споживач виявив у процесі збирання, монтажу або під час експлуатації виробу, є зовнішнім.

Залежно від причин виникнення брак поділяють на технічно неминучий і брак, що трапився з вини осіб, котрі допустили його (ними можуть бути як працівники підприємства, так і постачальники). У деяких ситуаціях неможливо встановити осіб, винних у виробництві браку.

До технічно неминучого браку у виробництві належать напівфабрикати, деталі, вузли і вироби, що з технологічних причин не відповідають вимогам нормативно-технічної документації і не можуть бути використані за прямим призначенням або можуть бути використані тільки після усунення недоліків.

Стаття калькуляції «Втрати від браку» охоплює: вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів) із технологічних причин; вартість матеріалів, напівфабрикатів (деталей), зіпсованих під час налагодження обладнання; вартість скляних, керамічних і пластмасових виробів, розбитих у технологічному потоці при їх виробленні, обробленні, пакуванні; розбитих під час транспортування на виробництві (бій); витрати на усунення браку; витрати, що перевищують установлені норми на гарантійний ремонт, витрати на утримання гарантійних майстерень. Такий вид втрат від браку виникає на підприємстві у тому разі, якщо на підприємстві відповідно до пункту 13 П(С)БО № 11 створений резервний фонд для виконання гарантійних зобов'язань. Якщо на підприємстві такий резервний фонд не створювали, то всі фактичні витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування включають до витрат на збут [2]; технологічні втрати.

Не вважають браком продукти, вироби, напівфабрикати, виготовлені за особливими підвищеними технологічними вимогами, у тому разі, якщо вони не відповідають цим вимогам, але відповідають стандартам або технічним умовам на аналогічні продукти чи вироби широкого вжитку. Не належить до браку продукція, переведена в нижчий за якістю сорт.

Неабияке значення має оцінка браку. Собівартість внутрішнього невиправного браку оцінюють за нормативною (плановою) сумою прямих витрат, охоплюють частину загальновиробничих витрат.

На відміну від собівартості остаточного браку собівартість внутрішнього поправного браку складається з: вартості сировини, матеріалів і

напівфабрикатів, витрачених на виправлення дефектної продукції; витрат на заробітну плату, нараховану виробничим робітникам за операції з виправлення браку, з відрахуваннями на соціальні заходи; відповідної частки загальновиробничих витрат.

Собівартість самих виробів і напівфабрикатів, що є поправним браком, не включають до витрат на виправлення браку.

Що стосується вартості зовнішнього браку, то вона складається з виробничої собівартості продукції (виробів, робіт), яку остаточно забракували споживачі, суми відшкодування покупцям їхніх витрат у зв'язку з придбанням цієї продукції, витрат на демонтаж забракованих виробів, а також транспортних витрат, спричинених заміною забракованої продукції. Якщо брак поправний, то до вартості зовнішнього браку включають тільки витрати споживача на виправлення забракованої продукції.

Облік і визначення втрат від браку здійснює бухгалтерська служба підприємства, а оперативно-технічний облік – відділ технічного контролю. При цьому для організації належного обліку втрат від браку і систематизації відомостей про брак на підприємствах установлюють типовий перелік причин браку і його винуватців.

На виявлений у виробництві остаточний і поправний брак відділ технічного контролю або майстри, які приймають продукцію та деталі за якістю, складають акт за формою № Т-46 (повідомлення про брак). Оформляти брак можна також за допомогою запису забракованої кількості деталей або виробів у робочому наряді чи документі, що його замінює (змінний рапорт, маршрутний лист тощо). У цьому випадку дані про брак за звітний період обчислюють за бригадами, дільницями, а також за причинами, винуватцями й оформляють підсумковою довідкою про брак.

Зауважимо, що сировина, матеріали і куповані напівфабрикати, забраковані у процесі виробництва з вини постачальника, оформляють, окрім акта про брак, спеціальним документом для пред'явлення претензій до постачальника.

Після закінчення звітного місяця на підставі актів складають звіт про витрати щодо браку, де визначають суму втрат від забракованої продукції з перерахуванням виробів і зазначенням винуватців. Разом із тим для оперативного аналізу за окремими дільницями виробництва складають рапорти про забраковану продукцію за коротші періоди (тиждень, півмісяця), в яких вказують винуватців браку і суми заподіяної шкоди.

Для обліку і визначення суми втрат від браку у виробництві використовують рахунок 24 «Брак у виробництві» [3].

На дебеті цього рахунку накопичують затрати на виправлення браку або вартість остаточно забракованої продукції, а також затрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму. За кредитом рахунку – суми, що відносять на зменшення втрат від браку; вартість забракованої продукції за ціною її можливого використання; суми, фактично утримані з винуватців браку; вартість матеріалів або відходів від забракованої продукції; інші суми, що списують на затрати виробництва як втрати від браку.

Втрати від браку – це різниця між затратами на виправлення браку (дебет рахунку 24 «Брак у виробництві») та відшкодованими сумами (кредит рахунку

24 «Брак у виробництві»). Втрати від браку щомісяця списують на затрати відповідного виду виробництва і вводять у собівартість того виробу або тих робіт, із яких виявлено брак.

Рахунок 24 «Брак у виробництві» щомісяця закривають, переносячи сальдо (суми втрат від браку) на собівартість продукції (дебет рахунку 23 «Виробництво» – кредит рахунку 24 «Брак у виробництві»).

Аналітичний облік втрат від браку ведуть за цехами, видами продукції, статтями витрат, причинами і винуватцями браку.

Для організації належного обліку втрат від браку і систематизації зведень про брак на підприємствах установлюють перелік причин браку та його можливих винуватців.

Такі основні підходи до організації обліку браку на промисловому підприємстві. Підсумовуючи сказане, слід зазначити, що кожне підприємство, за наявності значних втрат від браку, самостійно організовує детальний аналітичний облік браку. Саме за даними такого аналітичного обліку й приймають управлінські рішення.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 № 318. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» від 31.01.2000 № 20. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 за №291 із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України №1012 від 9.12.2002р. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

УДК 336.2

Садагашвили Лали
к.э.н., ассоциированный профессор
Кокашвили Нанули
к.э.н., ассоциированный профессор
Горийский государственный университет
г. Гори, Грузия

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ И АНАЛИЗ ПУТЕЙ ЕЕ СОВЕРШЕНСТВАНИЯ В УЧЕТНОСТИ

Аннотация

На основе анализа налоговой практики приходим к заключению, что налоговое законодательство сложное как по содержанию, так и с административной точки зрения, из-за чего невозможно соблюдениие всех аспектов законодательства со стороны налогоплательщика, что в свою очередь отрицательно сказывается на бухгалтерском учете.

Ключевые слова: *совершенствование налогов, анализ, бухгалтерский учет, налоговая система.*

Налоги являются одним из главных рычагов, определяющих существование государства. С 2004 года в Грузии изменилась концепция налоговых реформ и по налоговому кодексу от января 2011 года получила совершенный вид. Была признана необходимость нейтральности налогооблажения, сущность которой заключается в том, чтобы не воздействовать на мотивацию поведения предпринимателя, на выбор его деятельности и соответственно на капиталовложение. Налоговая система Грузии применяет только фискальную функцию налогов, подразумевающую пополнение государственного бюджета стабильными налогами и централизованным путем, что превратит государство в крупнейший экономический субъект. На первый взгляд, такая налоговая политика должна быть приемлемой и реальной, но здесь надо учесть то обстоятельство, что строго ориентированная фискальная политика изначально способствует привлечению налогов в государственный бюджет, но если при этом не используются регулирующие и стимулирующие функции налоговой системы, не сокращаются ставки в некоторых отраслях национального хозяйства, тогда постепенно налоговая база уменьшается и соответственно уменьшается доля налогов в бюджетных доходах, хотя в абсолютных показателях внешне может быть тенденция роста. Целесообразно, путем корректирования налоговых ставок создать условия расширения налоговой базы, вместе с тем снижение налоговых ставок будет способствовать повышению хозяйственной активности, привлечению инвестиций, росту занятости. Изменяя налоговые ставки, государство создает дополнительные стимулы для увеличения финансовых ресурсов, следовательно, налоговая система страны должна способствовать и создать условия расширения производства, научно-технического прогресса и налоговой базы, в противном случае снизится возможность развития производства, ограничится налоговая база и этим возникнут условия длительного хронического дефицита бюджета.

По нашему мнению, соотношение прямых и косвенных налогов весьма высок в налоговых поступлениях бюджета Грузии. Доля прямых налогов характеризуется тенденцией роста. Например, в 2010 году 48 % или больше 2 миллиардов 203 миллионов, в 2011 году – 48,1 % или больше 2 миллиардов 784 миллионов, в 2012 году – 48,7 % или больше 3 миллиардов 070 миллионов, в 2013 году – 48,8 % или больше 3 миллиардов 170 миллионов всех налоговых поступлений были получены в виде налогов дополнительной стоимости. Для совершенствования налоговых систем главным считается защита принципов налогообложения, в частности: дифференциация налоговых ставок по доходам; точное соблюдение сроков изъятия налогов; создание благоприятных условий для налогоплательщиков; сокращение расходов на изъятие налогов и рационализация налоговой системы.

При установлении налоговых ставок обязательно соблюдение налоговых оптимов, что подразумевает пополнение налоговой части бюджета и оставить налогоплательщику такую долю доходов, которая даст ему возможность расширить масштабы производства и создать новые рабочие места. Трансформация методов стимулирования инвестиций – одно из важнейших направлений процесса преобразования налогового механизма. Совершенствование налоговой системы невозможно без правильно сформированной налоговой политики, цели которой: достижение экономической независимости страны и защита финансовой безопасности, стимулирование бизнеса, рост валового внутреннего продукта и развитие доходной базы бюджета, стабильность налогов, упрощение порядка исчисления и изъятия налогов, защита принципа справедливости, выравнивание территориального и социально-экономического развития страны.

Таким образом, основными направлениями совершенствования налоговой системы являются:

1) обеспечение стабильности налоговой системы;

2) максимальное упрощение налоговой системы;

3) сокращение налоговых льгот до минимума;

4) оптимальная соотношение прямых и косвенных налогов;

5) совершенствование подоходных налогов физических лиц с учетом инфляционных процессов;

6) разумное сокращение налоговых ставок, сокращение налогового прессинга;

7) в процессе налогообложения максимальный учет тех реальных расходов хозяйственного субъекта, которые связаны с хозяйственной деятельностью, оптимальное распределение налоговой нагрузки на товаропроизводителя, потребителя и капитал.

По сегодняшнему налоговому режиму отношения между налогоплательщиком и налоговой администрацией носят характер сотрудничества, что подразумевает, что налоги подлежат оплате, за счет которых функционирует весь госудаоственный механизм. Поэтому обязательно: одна сторрона добросовестно платит налоги, вторая также добросовестно проверяет течение этого процесса. Хотя, к сожалению, в Грузии в этой части еще очень много предстоит сделать.

На основе анализа отдельных налогов и налоговой практики приходим к заключению, что налоговое законодательство весьма сложное как по содержанию, так и с административной точки зрения, из-за чего практически невозможно соблюдение всех пунктов законодательства налогоплательщиком. Все это отрицательно сказывается на бухгалтерской отчетности, влечет за собой неоправданные санкции и вынуждает предпринимателя уклониться от налогов.

Очевидно, что налоговая система нуждается в совершенствовании, для чего будет целесообразно провести следующие мероприятия:

а) искоренить практику повторного и многократного налогообложения объектов, по сегодняшнему законодательству по такому налоговому режиму облагаются например: транспортные средства, дивиденды и др., что необходимо пересмотреть;

б) усовершенствовать содержание объекта налогообложения, его расчет не должен быть сложным для предпринимателя и налоговых органов. Объект налогообложения не должен нести абстрактный характер;

в) пересмотреть налоговую ставку налога дополнительной стоимости в целью ее сокращения;

г) создать гибкий механизм налогового администрирования, разделить функции контролирующих органов в вопросе изъятия налогов; д) на законодательном уровне нужно определить и конкретизировать характер налогового нарушения, в частности, разделить умышленное сокрытие доходов и факты ошибок, в то же время необходимо усилить санкции за умышленное сокрытие налогов;

е) низкая налоговая ставка – дополнительный стимул для бизнеса, потому как уменьшается налоговая нагрузка, предпринимателю остается больше денежных средств для расширения ареала своей деятельности; ж) считаем, что налоги опять должны либерализоваться;

з) ставки налога на имущество должны устанавливать органы местного самоуправления, поскольку установление этих налогов правительством противоречит конституции;

и) сократить налоговые ставки, потому как чем выше налоговая ставка, тем нестабильнее налоговая база;

к) частое изменение, нестабильность налогового законодательства отрицательно влияет на бизнес среду, пугает инвестора.

На основе общего анализа налоговой системы Грузии можно заключить, что усовершенствование налоговой системы, введение оптимальных налоговых ставок, упрощение механизма налогообложения будет способствовать легализации налогов и упорядочению учета и отчетности, что считаем одной из предпосылок выхода страны из теневой экономики.

Список использованных источников

1. Налоговый Кодекс Грузии : по состоянию на 1.04.2014 г. [Электронный ресурс] / Грузия, Кодекс, 2013г.. – Режим доступа : ttp://www.businessombudsman.ge/cms/site_images/Sagadasaxao_A5_Rus.pdf. – Заголовок с экрана (дата обращения 6.04.2014 р.).

2. Садагашвили, Л. Актуальные вопросы налоговой системы Грузии и пути

ее совершенствования [Текст] / Л.Садагашвили // Гори, 2011 г.
3. Бахтадзе Л. Налоговое дело / Л.Бахтадзе, Р.Какулиа, М.Чикваидзе. — Тб., 2007. — 420 с.
4. www.economist.ge.
5. www.geoeconomists,ge.
6. www.geostat.ge..

УДК 657

Садовська Ірина
к.е.н., професор, завідувач кафедри
Луцькийнаціональний технічний університет
м. Луцьк

ЕВОЛЮЦІЯ КАЛЬКУЛЯЦІЙНОЇ БУХГАЛТЕРІЇ

Анотація

Розкрито питання еволюції калькуляційної бухгалтерії. Визначено етапи розвитку калькуляції як економічної категорії і методу бухгалтерського обліку. Введено нове поняття калькуляційної політики, що уособлює інституціональне обмеження у виборі методичних прийомів обчислення собівартості.

Ключові слова: *калькуляція, калькулювання, калькуляційна політика, метод* бухгалтерського обліку.

Інтерес кожної науки підтверджується наявністю в її складі прийомів ключових принципів, які роблять цю науку відмінною від інших суміжних з нею наук. Пізнання історії розвитку бухгалтерського обліку дозволило сучасному економістові виділити ключові прийоми бухгалтерського обліку, відомі нам як рахунки і подвійний запис, оцінка і калькуляція, баланс і балансове узагальнення, інвентаризація. Проте жоден з прийомів не супроводжувався стількома досягненнями економічних категорій, як оцінка і калькуляція. Наприклад, як підкреслює Палій В.Ф., «...самі великі наші досягнення після 1930 р. були зв'язані з врахуванням витрат і калькуляцією собівартості готової продукції, робіт, послуг. У теорії і на практиці більш всього наших колег хвилювали питання використання в обліку витрат і калькуляції собівартості готової продукції, робіт і послуг» [1, с. 7]. Етап становлення виробничої бухгалтерії на основі процесів калькуляції був тривалим і складним. Ще задовго до появи Трактату про подвійний запис застосовувалася подвійна бухгалтерія надзвичайно високого рівня. Вже в XIV столітті рахівники систематично застосовували майже всі відомі в теперішнійчас методи ведення обліку, регулярно складали бухгалтерську звітність, а головне, вони уміли вирішувати найважчу для бухгалтерів задачу - обчислювати фінансовий результат і навіть диференціювати його по видах діяльності. Історія бухгалтерського обліку – це пошук розумних рішень числення вартості власного капіталу порівняно з

витраченими ресурсами, а «продуктивна сила праці вже в давнину досягала такого розвитку, що виникала різниця між витратами праці на виробництво продукту і необхідними витратами на відшкодування засобів виробництва і відновлення продуктивної сили» [1, с. 7].

Як підтверджує відомий учений В.Ф. Палій, «з появою і розвитком мануфактурного виробництва, особливо текстильного і кораблебудівного, отримали розвиток калькуляційні методи формування інформації. Британська енциклопедія повідомляє, що час зародження калькуляції невідомий, а методи калькуляції в кораблебудуванні породили позамовну, а в текстильному виробництві – попроцесну калькуляцію, які є прямими попередниками усіх сучасних методів калькуляції. Такі витоки того, що ми тепер називаємо виробничим обліком витрат і калькуляцією. Виробничий облік став складовою частиною загального бухгалтерського обліку» [2].

У практичній діяльності комерційних підприємств застосування калькуляційних розрахунків випередило потребу трактування цього економічного явища. В економічній термінології слово "калькуляція" з'явилося в другій половині XIX ст., оскільки ні тлумачний словник Даля В.І., ні енциклопедичний словник Бракгауза Ф.А. не містять визначення цього слова.

На початку XX ст. вже широко застосовуються калькуляційні розрахунки, під якими розуміється обчислення собівартості одиниці продукції або послуги. Обчислення собівартості відоме для широкого кола практиків як калькулювання. При цьому словник російської мови Ожегова С.І. пояснює процес калькулювання як обчислення вартості товару або величини витрат. В умовах відтворювального процесу калькуляція є не самоціллю, а затребуваним прийомом просування компанії до економічно виправданих цілей. Така природа облікової науки. Її більшою мірою цікавить, як кожна операція вплине на результативні показники фінансової звітності. У зв'язку з цим обґрунтований інтерес у менеджерів викликає прагнення до ухвалення управлінських рішень на основі результативних облікових показників. При цьому витрати сфери відповідальності менеджерів можуть гнучко мінятися залежно від рівня виробничої діяльності організації. Саме ця гнучкість викликала бажання, а згодом і необхідність обчислювати вартість результатів різних сфер управління.

З появою в науковому середовищі парадигми інституціоналізму, який поширився і на облікові науки, змінилися підходи до калькулювання. Фінансовий облік, орієнтований на зовнішнього користувача в особі інвестора, державного і суспільного регулятора, широко пропагує застосування так званої справедливої вартості, яка є діаметрально протилежною до методів калькулювання. Проте, такий підхід ставить під сумнів потребу в обліку взагалі. А це вибиває з-під економіки інформаційний фундамент. Тобто, однобоке прийняття лише методу оцінки за справедливою вартістю, унеможливить фактичні розрахунки, що приведе до втрати інформації про минулі події. Такі важливі функції управління як аналіз і контроль, за допомогою яких виявляють відхилення і вступає в силу регулююча функція, не будуть реалізовані. Процес управління втратить можливість передбачати ризики і приймати відповідні рішення щодо їх уникнення. Все вище наведене свідчить про важливість і гостроту питання стосовно розвитку теорії і практики калькулювання в

сучасних умовах глобальної і локальної економічних систем.

Рекомендуємо поряд з обліковою, виокремити блок калькуляційної політики. Для політики калькуляції собівартості характерним є вибір комплексу методів калькуляції собівартості, що відповідають ідентифікованим інформаційним потребам користувачів звітності, в цілях формування показників фінансового і управлінського обліку.

Методика ведення обліку обумовлена індивідуальними характеристиками фірми, її галузевими особливостями. Методика ведення бухгалтерського(фінансового) обліку обумовлена діючими законодавчими обмеженнями. Політика калькуляції собівартості, будучи інформаційною основою, як для підготовки фінансової звітності, так і для підготовки інформації для управління, впливає на рішення, що приймаються користувачами і, отже, має бути погоджена з їх цілями і потребами.

Список використаних джерел

1. Палий, В.Ф. Основы калькулирования [Текст] / В.Ф. Палий. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
2. Палий, В.Ф. Развитие методологи управленческого учета [Текст] / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 12. – С. 52-55.

УДК 657.21

Слєсар Тетяна
к.е.н., доцент
Вознюк Віталія
слухач магістратури
Національний університет біоресурсів
і природокористування України
м. Київ

ГЕНЕЗИС ОБЛІКУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ

Анотація

В статті розглянуті питання організації обліку адміністративних витрат і передумов його удосконалення та обґрунтовано необхідність їх розподілу на окремі види продукції.

***Ключові слова**: адміністративні витрати, розподіл на окремі види продукції, облік і контроль, повна собівартість, база розподілу.*

Процес виробництва супроводжується виробничими і адміністративними витратами. Невпинне зростання питомої ваги адміністративних витрат в загальному їх обсязі обумовлює необхідність пошуку оптимальної методики обліку та контролю, адаптованої до потреб управління на основі релевантної економічної інформації. Удосконалення обліку адміністративних витрат є

складовою еволюційного підходу до управління господарською діяльністю підприємств в ринкових умовах та покращення їх фінансових результатів.

Окремі положення організації обліку адміністративних витрат на підприємствах недостатньо досліджені, що передбачає необхідність вдосконалення системи обліку і контролю для узгодження з потребами управління та підтверджує актуальність поглибленого їх вивчення в сучасних умовах.

Теоретичну основу дослідження питань обліку адміністративних витрат склали закони України, Інструкції та Положення з бухгалтерського обліку, наукові праці зарубіжних та вітчизняних вчених, таких як: В.Н. Добровський [1] Ф.Ф. Бутинець [2], П.В. Іванюта [3], Г.О. Партин [4], П.Л. Сук [5], Л.К. Сук [6], В.В. Сопко [7], Н. Соколовська [8], В.П. Ярмоленко [9] та інших. Продовження дискусій з даних питань потребують подальших досліджень в напрямку обліку та розподілу адміністративних витрат.

Метою дослідження є генезис теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку адміністративних витрат підприємств як засіб удосконалення інформаційного забезпечення процесу управління адміністративними витратами підприємств та пошук оптимальної бази їх розподілу на окремі види продукції.

Розвиток ринкових відносин в Україні сприяв еволюції підприємницької діяльності та умовам її функціонування на ринку. Тому підприємствам для того, щоб вижити, необхідно правильно визначити стратегію і тактику поведінки на ринку та систематично здійснювати облік прибутків, витрат та фінансових результатів господарської діяльності.

Парадигмою бухгалтерського обліку визначено завдання з поліпшення інформаційного забезпечення управління і контролю за збереженням власності та зміцненням фінансового стану підприємств, підвищенням ефективності діяльності та зменшенням ризику втрати коштів через непродумані дії, зокрема, і управлінські.

Витрати на управління та обслуговування в бухгалтерському обліку належать до адміністративних витрат, які відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати». За дебетом рахунку відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік ведеться за статтями витрат. Згідно П(С)БО 16 «Витрати» [10] до адміністративних витрат відносяться витрати, пов’язані з управлінням та організацією діяльності підприємства, які не включаються до собівартості реалізованої продукції. Такий підхід був запроваджений з переходом України на міжнародні стандарти обліку і викликає постійні дискусії.

Так, В. П. Ярмоленко зазначає, що загальногосподарські витрати як і загальновиробничі мають відношення до процесу основного виробництва, заради якого створюється підприємство. Покриття адміністративних витрат «валовим» прибутком перекручує їх економічну суть [9].

Певні дискусії викликають і еволюційні підходи до методики розподілу адміністративних витрат. На необхідність їх розподілу для управлінських цілей звертали увагу П.Л. Сук [5] та ряд інших вітчизняних та зарубіжних науковців.

Значна увага була приділена також дослідженню баз розподілу. При

формуванні повної собівартості необхідною умовою є розподіл адміністративних витрат на думку П.В. Іванюти [3] між підрозділами пропорційно виробничим витратам. Розподіляти витрати на управління пропорційно кількості працівників, заробітній платі, годинам праці, витратам на оренду, страхування, опалення і освітлення пропорційно площі будівлі пропонує Г.О. Партин [4].

На підставі дослідженого, прослідковується, що такі витрати не гарантують у майбутньому доходу, тобто створення додаткової вартості конкретного продукту. Виникають вони на етапах життєвого циклу продукту прямо не пов'язаного з процесом виробництва, тому враховуючи існуючу на даний момент нормативно-законодавчу базу, їх включення до собівартості продукції викликає діаметрально-протилежні пропозиції. Але більшість авторів визначають адміністративні витрати як витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва.

На нашу думку, адміністративні витрати – це сукупність усіх витрат підприємства, які не можна прямо віднести на виробництво, але які є життєво необхідними, тобто без їх здійснення діяльність буде неможливою. Ми поділяємо думку Бутинця Ф.Ф. [2] та Сука Л.К. [6], але як зазначає Загородній А.Г. [4] адміністративні витрати не гарантують отримання вигід від їх здійснення, то вже ж таки не прямі вигоди підприємство отримує у будь – якому випадку.

Адміністративні витрати часто розглядаються авторами у наукових працях і в більшості випадків вони погоджуються із твердженням, що адміністративні витрати – це витрати на обслуговування основної діяльності.

Потрібно здійснювати науково обґрунтований розподіл адміністративних витрат, тому проблема виникає у правильному виборі бази розподілу цих витрат. Потрібно вибрати базу розподілу, що в найбільшій мірі відповідає невиробничим накладним витратам.

Перш ніж розподіляти адміністративні витрати доцільно визначити об'єкт розподілу. Об'єкти розподілу можуть бути проміжні та кінцеві. Передбачається, що проміжними об'єктами розподілу адміністративних витрат мають бути виключно виробничі підрозділи, так як витрати допоміжних підрозділів в кінцевому результаті включаються в собівартість виробленої продукції і розподіл адміністративних витрат ще й на ці підрозділи призведе до подвійного їх включення до собівартості продукції. Підсумковими ж об'єктами розподілу адміністративних витрат є окремі види продукції.

Наведені пропозиції щодо удосконалення обліку адміністративних витрат не відкидають сучасної методики їх обліку. Враховуючи діючу нормативно-законодавчу базу, вважаємо, що на даний час у фінансовому обліку адміністративні витрати мають списуватись на рахунок 79 «Фінансові результати». В управлінському ж обліку адміністративні витрати доцільно розподіляти на окремі види виробленої продукції, формуючи її повну собівартість. При цьому досліджувані витрати не будуть капіталізуватись у виробничих витратах, а керівники та менеджери матимуть необхідну їм інформацію.

На завершення зазначимо, що оскільки результати господарсько-фінансової діяльності кожного підприємства залежать безпосередньо від

величини адміністративних витрат, питання обліку і контролю таких витрат завжди були, є і будуть актуальними. Значною мірою їх вирішенню сприятиме розширення номенклатури статей адміністративних витрат для повнішого забезпечення керівників і менеджерів підприємств достатньою інформацією.

Крім того, для отримання інформації про повну собівартість продукції доцільно адміністративні витрати розподіляти пропорційно обсягу виготовленої продукції. Такий підхід до методики розподілу адміністративних витрат також дозволить приймати вірні управлінські рішення щодо виробництва того чи іншого виду продукції та подальшої ефективної діяльності підприємства.

Список використаних джерел

1. Добровський, В.М. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / В.М.Добровський, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова ; за ред. В.М.Добровського. – К. : КНЕУ, 2005. – 278 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 3-е вид.., доп. і перероб.- Житомир: ЖІТІ, 2011. – 440с.

3. Іванюта П.В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: Навчальний посібник/ П.В. Іванюта. - К.: Центр навчальної літератури, 2011. – 362с.

4. Бухгалтерський облік : Основи теорії та практики [Текст] : підручник / Загородній А.Г., Партин Г.О . – К., 2009 . – 422с.

5. Сук, П. Облік витрат, що підлягають розподілу [Текст] / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – №12. – С.8-14.

6. Сук, Л.К. Фінансовий облік [Текст] : навч. посіб. / Л,К.Сук, П.Л, Сук. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2012. – 647 с.

7. Сопко, В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством [Текст] : Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

8. Соколовська, Н. Поштові витрати підприємства : бухгалтерський облік та оподаткування [Текст] / Н.Соколовська // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – №31. – С.33.

9. Ярмоленко, В.П. Про склад і класифікацію виробничих витрат [Текст] / В.П. Ярмоленко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – №11. – С.20-24.

10. Витрати : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 : за станом на 1.04.2014 р. / Положення. Стандарт. Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 318 від 19 січня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

УДК 657

Тлучкевич Наталія
к.е.н., доцент
Шолуха Оксана
магістр
Луцький національний технічний університет
м. Луцьк

ОБЛІКОВИЙ ВЕКТОР ТЕОРІЇ АГЕНТСЬКИХ ВІДНОСИН

Анотація

У статті розглянуто питання еволюції теорії агентських відноси, значення облікової інформації в процесі вирішення проблем агентських відноси.

***Ключові слова**: агент, агентські відносини, опортунізм, принципал, теорія агентських відносин.*

Теорія агентських відносин (агентська теорія, теорія контрактів) – це ще одна можливість неоінституціонального аналізу, яка використовується для багатьох типів контрактних відносин, існуючих серед менеджменту, власників, кредиторів та інших сторін ринкового середовища.

Появі агентської теорії передує ряд праць. Передусім, це дві основні роботи, які описують адміністративну поведінку. Перша, виконана на основі лекцій Ч.Барнарда [1] і вперше видана в 1938 році, характеризувала ідеальних управлінців як раціональних людей. Друга - праця Г.Саймона [2, с. 105] 1959 року, в якій модель поведінки керівника як раціональної людини замінена людиною, яка володіє «обмеженою раціональністю». В агентській теорії поведінка менеджерів починає розглядатися с врахуванням їх власних інтересів.

Другий аспект – питання відокремлення власності від контролю, був розглянутий в працях ряду авторів, таких як, А.Сміт, Т.Веблен і інших, в тому числі і праці А. Берлі і Г.Мінза «Сучасна корпорація і приватна власність», яка вийшла в 1932 році і завдала суттєвого впливу на дослідження в області бухгалтерського обліку та регулювання звітності, ставши основною для розвитку агентських моделей в обліку. Поєднуючи юридичні та економічні питання, автори висунули провокаційну тезу, що відокремлення функції власності (володіння), яка включає понесення ризику, і функції контролю, притаманної менеджменту, створюють умови, в яких професійні менеджери можуть робити дії, направлені на нанесення шкоди керівнику і досягнення своїх особистих цілей. На їхню думку однією з умов вирішення такої проблеми, є наполеглива потреба в нових і надійних каналах зв’язку з метою захисту інтересів акціонерів, надавши їм можливість оцінювати діяльність керівників як розпорядників ресурсів корпорації [2, с. 105]. Одним із таких каналів і став обліковий процес, в частині як фінансового, так і управлінського обліку.

У сучасній економічній літературі теорія агентських відносин — розділ економічної теорії трансакційних витрат. Вона є теоретичною основою для аналізу організаційних форм з точки зору агентських відносин (відносин управління поведінкою виконавця).

Агентські відносини (відносини управління поведінкою виконавця) — це контракт, у межах якого один або більше суб'єктів (поручителів, принципалів) привертають (наймають) іншого суб'єкта (виконавця, агента) з метою виконання дій (надання послуг) від їх імені, що припускає делегування виконавцю деяких прав ухвалення рішень. З економічної точки зору, принципал — суб'єкт, який встановлює норми, обмеження та правила діяльності. Агент — суб'єкт, який унаслідок специфічного власного економічного становища має здійснювати господарську діяльність в межах правил, установлених принципалом. Агент перебуває у відносинах субординації з принципалом, дотримується встановлених норм і правил. У разі відхилення від них до агента застосовують певні санкції [3]. Принципали покладають завдання на агентів, оскільки не мають ні часу, ні можливості, а іноді і бажання, здійснювати це самостійно. Очікується, що агент, виступаючи від імені принципала, буде діяти в його найкращих інтересах.

В той же час, згідно з положенням теорії агентських відносин, принципал і агент, по перше, прагнуть до максимізації власної вигоди, а по-друге, їх інтереси не завжди співпадають. Таким чином, неминуче виникає «агентська проблема (проблема агентських відносин)», яка заключається в тому, що агент може діяти не в інтересах принципала, а за його рахунок прагне до збільшення свого власного добробуту або, демонструвати опортуністичну поведінку. Така поведінка агента можлива за умови володіння ним унікальною інформацією, що сприяє його становленню як монополіста. Розуміння своєї інформаційної переваги часто спонукає агента корегувати принципи, дані принципалом, у напрямі збільшення власної вигоди [3].

Опортунізм (просування, задоволення власних інтересів що досягаються шляхом обману) в теорії агентських відносин існує там, де агенти мають можливість спотворювати інформацію і використання ресурсів для особистого користування [2, с. 107].

Взагалі, опортуністична поведінка є важливою передумовою, на якій ґрунтується інституціональна теорія. За О. Вільямсоном, індивіди завжди намагаються максимізувати корисність і можуть поводитися опортуністично, приміром, зловживати своїм монопольним становищем щодо якості вироблених благ та їх асортименту, що дає їм змогу отримувати надприбуток [3]. Поряд із цим виникають трансакційні витрати, що супроводжують взаємодію економічних агентів.

Тому очевидно, що потрібні додаткові заходи і механізми для вирішення виникаючих проблем в особливих умовах, у окремого суб’єкта господарювання. Дослідження корпоративного управління в сфері бухгалтерського обліку зводиться до вивчення ролі облікової інформації, як джерела достовірних даних і показників, які підтверджують обґрунтованість діючих контрактних відносин. Таким чином, теорія агентських відносин дозволяє більш точно визначити конфлікти інтересів, проблеми заохочення і механізми контролю.

Отже, теорія агентських відносин розглядає два типи проблем: проблема агентських відносин та проблема розподілу ризику. Перша виникає коли інтереси принципала і агента не співпадають, друга – коли не співпадає ризик принципала і агента. Разом з тим, проблема агентських відносин ускладнюється

в умовах інформаційної асиметрії, тобто коли одна із сторін має інформаційну перевагу над іншою, що є характерним для більшості ділових відносин. Як правило, більш проінформованою стороною є агент, який напряму залучений в повсякденну діяльність суб'єкта господарювання.

Для вирішення проблем агентських відносин агентська теорія з метою максимізації добробуту принципала, спрямована на структуризацію конфлікту між принципалом і агентом. При цьому внутрішня структура суб'єкта господарювання є сукупністю реальних контрактів (правових) і нереальних, пов'язаних з різними видами агентських витрат, які є частиною трансакційних та інформаційних витрат і мають відображення лише в управлінському обліку. В бухгалтерському обліку дії принципала і агента зводяться до відносин керівника та виконавця.

Взагалі агентські витрати складаються з:

1. Витрат на моніторинг зі сторони принципала – прямі витрати, які відносяться до моніторингу поведінки агента (методи обліку витрат, система бюджетування, інші методи управління);

2. Обмежувальних витрат зі сторони агента – стосуються витрат, котрі принципал здійснює щодо агента, з метою гарантування того, що дії агента по витрачанню ресурсів не принесуть шкоди принципалу;

3. Витрат розбіжностей (альтернативних витрат) або втрат – зміна курсу іноземної валюти, еквівалент іноземної валюти, які призвели до отримання негативних результатів для принципала, що виникає в результаті невідповідності дій агента тим діям, які збільшують добробут принципала (втрачені можливості) [2].

Отже, теорія агентських витрат базується в основному на бухгалтерських даних, зокрема інформації управлінського обліку. Так наприклад, для визначення витрат на моніторинг поведінки виконавця (менеджера) застосовується облікова практика, зокрема фінансова й управлінська звітність та елементи і методи бюджетування. Агенти, з одного боку, наділені повноваженнями, делегованими їм принципалами, і отримують більші можливості для своєї діяльності, а з іншого боку, вони обмежуються правилами ведення бухгалтерського обліку. Обмеження проявляються на різних етапах облікового процесу, який повинен бути організований таким чином, щоб надавати інформацію для оцінки ризику, правильності вибору стратегії і контролю над поведінкою менеджерів. Іншими словами, облікова практика направлена на зменшення агентських витрат, при цьому їх величина практично не піддається точному виміру.

В Україні агентські відносини є досить проблемними, що пов'язано кадровим та інформаційним забезпеченням суб'єктів господарювання, веденням так званої «чорної бухгалтерії» та невідповідності інтересів власників і працівників. Тому, для покращення ситуації у взаємовідносинах між керівниками та виконавцями слід першочергово переглянути особисті погляди учасників господарських процесів на результати діяльності.

Список використаних джерел

1. Barnard C.I. The functions of the executive [Текст] / C.I. Barnard //

Cambridge, MA: Harvard University Press. 2005.

2. Воронова, Е.А. Неоинституциональный анализ учетного процесса [Текст] : монография / Е.Ю. Воронова. Моск. гос. ин-т междунар. отношений (ун-т) МИД России, каф. учета, статистики и аудита. – М.: «МГИМО-Унирверситет», 2010. – 230с.

3. Інституціонально-інформаційна економіка [Текст] : підручник / А.А. Чухно, П.М. Леоненко, П.І. Юхименко ; за ред. А.А.Чухно, 2010. — 543 с.

4. Ковтун С. Бюджетирование на современном предприятии или как эффективно управлять финансами. – Х., 2005. – 340 с.

УДК 657.1

Юхименко-Назарук Ірина
к.е.н., декан факультету
Рівненський державний гуманітарний університет
м. Рівне

ПРИЧИНИ НЕОБХІДНОСТІ ПОБУДОВИ ІНСТИТУЦІЙНОЇ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Анотація

У статті розглянуто причини необхідності побудови інституційної теорії бухгалтерського обліку в сучасних умовах розвитку ринкової економіки в Україні.

***Ключові слова**: інституціоналізм, інституційна теорія обліку.*

Обліковий інституціоналізм – це напрям сучасної теорії бухгалтерського обліку, який в пострадянських країнах з'явився на початку XXI-го століття, що передбачає застосування інституційної теорії та її методологічного інструментаріюпри вирішенні облікових проблем та аналізі змін національної системи бухгалтерського обліку. В Україні розвиток даного напряму досліджень відбувається завдяки працям В.М. Жука, С.Ф. Легенчука, В.М. Метелиці, І.Б. Садовської, Н.В. Семенишеної, О.М. Петрука, та інших.

Сучасними вченими виділяються різноманітні причини необхідності застосування інституційної теорії в бухгалтерських наукових дослідженнях та відносно різних його структурних елементів:

1. Відносно складових національної системи бухгалтерського обліку (системи ведення бухгалтерського обліку, системи регулювання бухгалтерського обліку);

2. Відносно різних видів обліку (фінансовий облік, податковий облік, управлінський облік);

3. Відносно методики бухгалтерського обліку окремих об'єктів (основних засобів, виробничих запасів, податкових розрахунків тощо).

В той же час, можна виділити наступні групи причин, які зумовлюють

пріоритетність застосування інституціональної теорії в наукових дослідженнях з бухгалтерського обліку (рис. 1).

Рис. *1. Групи причин, які зумовлюють пріоритетність застосування інституційної теорії в бухгалтерському обліку*

І. Економічна теорія є базисом для розвитку бухгалтерського обліку,тому, внаслідок винайдення нових економіко-теоретичних доктрин і методологій, на їх основі може бути сформована нова теорія бухгалтерського обліку. Як відмічає з цього приводу В.М. Метелиця, відсутність значних досягнень у теорії бухгалтерського обліку за останні п'ятдесят років, нездатність її відповідати на сучасні інституціональні запити створює загрозу для руху науки бухгалтерського обліку назад до облікової техніки, яку серед інших функцій застосовуватиме не бухгалтер, а управлінський персонал. Така ситуація зумовлює потребу в розробці інституціональної теорії бухгалтерського обліку, яка базується на положеннях неоінституціоналізму, філософії науки та сама є основою для майбутньої бухгалтерської професії [3, с. 99].

На думку Т.Г. Камінської застосування інституціонального підходу у розвитку облікової науки пояснюється кількома обставинами:економічна теорія є методологічною основою бухгалтерського обліку, тому будь-які її зміни впливають на теорію бухгалтерського обліку; практика обліку знаходиться безпосередньо в сфері розвитку економіки.Інституціоналізації бухгалтерського обліку сприяють такі його характеристики, як здатність облікової системи акумулювати інформацію про фактичний стан, накопичувати її, переробляти та надавити зацікавленим інституціям [2, с. 20]. Такий підхід передбачає використання економічної теорії в якості відправного пункту для подальшого розвитку бухгалтерського обліку.

*ІІ. Міждисциплінарна природа інституціоналізму дозволяє "по-новому" вирішувати існуючі проблеми.*Вперше така позиція була оприлюднена проф. Л.О. Чайковською у 2007 р. Зокрема, автор відмітила, що інституціоналізм, активно використовуючи ідеї інших наук, таких як психологія, соціологія, може сприяти більш глибокому аналізу інституту бухгалтерського обліку, а бухгалтерський облік, будучи відкритою і еволюціонуючою системою, не повинен розглядатися як щось одного разу встановлене, оскільки постійно відчуває на собі вплив середовища, в якому він знаходиться [6, с. 24]. Такий підхід Л.О. Чайковської став об'єктом критики з боку інших вчених. Так, на думку І.М. Саннікової така точка зору автора є дещо сумнівною, оскільки автор розглядає інституціоналізм в якості повноцінної науки, а не як один з напрямів

державознавства, нехай навіть самого визнаного. Але безперечним є звернення автора до міждисциплінарних досліджень [5, с. 24]. Тобто, критиці була піддана спроба піднести інституціоналізм до статусу науки, однак, не його міждисциплінарна природа та її значення для розвитку бухгалтерського обліку.

На думку Е.С. Гейєр, базуючись на результатах досліджень з теорії інституціоналізму можна з її допомогою знайти відповіді і на деякі питання бухгалтерського обліку, серед яких: можливість створення єдиної універсальної системи обліку, визначення мети такої системи, потреб користувачів облікової інформації, визначення інститутів, що сприяють розвитку бухгалтерського обліку [1, с. 323]. Внаслідок цього в сучасних умовах можна констатувати незаперечність необхідності застосування інституціоналізму в бухгалтерському обліку, що дозволяє піднести наукові дослідження на новий якісний рівень у зв'язку з його міждисциплінарною природою.

III. Інституціоналізм дозволяє ідентифікувати нові зрізи господарської діяльності підприємства шляхом виділення трансакційних витрат та розширити межі бухгалтерських досліджень. Завдяки інституційній теорії в бухгалтерському обліку з'явилась нова категорія – трансакційні витрати, що дозволило розглядати бухгалтерський облік з позиції ефективності функціонування як окремого інституту та аналізу його ролі в суспільстві – в соціальному інституційному середовищі.

На думку проф. І.Б. Садовської спрямування наукових досліджень в обліковій сфері на вивчення впливу інституційної економічної теорії є проривом. Накопичення наукових праць вказаного напряму сформує нову парадигму управлінського обліку, в основі якої будуть вчення про обліковий вимір трансакцій та інституціональний підхід до відображення та впорядкування господарських процесів у кругообігу капіталів [4, с. 15]

Інституційна теорія та концепція трансакційних витрат при їх впровадженні в облікову систему виступають передумовою формування нової облікової парадигми, оскільки виділення трансакційних та трансформаційних витрат змінює світогляд як бухгалтерів, так і суб'єктів, які на основі облікової інформації приймають управлінські рішення.

Проведений аналіз підходів вітчизняних та зарубіжних вчених дозволяє виділити наступні причини необхідності застосування інституційної теорії і методології (інституційного аналізу) в бухгалтерському облікудля побудови його нової теорії:

1. Існує доцільність використання інституціоналізму в умовах трансформаційних процесів, що відбуваються в національній системі бухгалтерського обліку – завершенні переходу від радянської до ринкової моделі бухгалтерського обліку;

2. Інституційна теорія дозволяє вирішувати існуючі нагальні проблеми теоретико-методологічного характеру в бухгалтерському обліку;

3. Інституційна теорія дозволяє пов'язати бухгалтерський облік на рівні підприємства та національну систему бухгалтерського обліку із їх інституційними середовищами;

4. Інституційна методологія дозволяє враховувати соціально-культурні фактори розвитку бухгалтерського обліку та теоретично обґрунтовує його

соціальне значення;

5. Інституційна теорія дозволяє розширити дослідницьке та змістовне поле теорії бухгалтерського обліку;

6. Інституційний аналіз дозволяє підняти на новий якісний рівень бухгалтерські наукові дослідження шляхом ефективного використання інституційного інструментарію.

Список використаних джерел

1. Гейєр, Е.С. Інституціональний підхід до проблеми взаємодії бухгалтерського обліку й оподаткування [Текст] / Е.С. Гейєр // Науковий журнал "Вісник ДонНУЕТ". – 2012. – № 3 (55). – С. 322-330.

2. Камінська, Т.Г. Обліково-інформаційна система управління кругооборотом капіталу [Текст] / Т.Г. Камінська // Програма і матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених і студентів «Проблеми і перспективи розвитку фінансів, обліку і маркетингу в сучасному середовищі», 25–26 жовтня 2012 р. – К.: НУХТ, 2012. – 265 с.

3. Метелиця, В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку в розвитку професії бухгалтера [Текст] / В.М. Метелиця // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 3 (69). Том 2. – С. 99-104.

4. Садовська, І.Б. Облік трансакційних витрат: наукові погляди [Текст] / І.Б. Садовська // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку: Всеукраїнська науково-практична конференція (м. Чернігів, 25-26 жовтня 2013 р.): тези доповідей. – Чернігів : Черніг. держ. технол. ун-т, 2013. – С. 14-15.

5. Санникова, И.Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? [Текст] / И.Н. Санникова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 4 . – С. 24-27.

6. Чайковская, Л.А. Современные концепции бухгалтерскогоучета (теория и методология): автореф. дис. на соисканиеуч. степенидокт. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Л.А. Чайковская. – Москва, 2007. – 57 с.

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКОВОГО ТА АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЙ ТА ІНСТИТУЦІЙНІ ЗАСАДИ ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ

УДК 657.1:336.226.332

Антонова Майя
магістр
Кузик Наталя
доцент
Національний університет біоресурсів
і природокористування України
м. Київ

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УМОВАХ ПІЛЬГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація

В статті розкрито порядок облікового відображення вхідного ПДВ при здійсненні пільгових та оподатковуваних операцій.

***Ключові слова**: податок на додану вартість, податковий кредит, оподатковувані та пільгові операції, декларація з ПДВ.*

Податок на додану вартість (надалі – ПДВ) є внутрішнім непрямим податком на споживання та справляється з операцій з постачання товарів, послуг, які споживаються на митній території України. Одне із основних джерел наповнення бюджету України одночасно є проблемним податком і з позицій його адміністрування, і з позицій його обліку. Практичні реалії підтверджують, що облікове забезпечення розрахунків з ПДВ характеризується неоднозначними підходами щодо правильного розподілу податкового кредиту з ПДВ, особливо в умовах використання податкових пільг. Тому актуальність зазначених питань не викликає сумнівів.

Особливості і методика побудови обліку розрахунків з ПДВ є об’єктом вивчення вітчизняної економічної науки та практики, що розкриті у наукових розробках М.П. Войнаренко, О.В. Довганя, М.М. Коцупатрого, О.І. Малишкіна, В.М. Метелиці, Г.В. Пухальської, В.М. Сердюк та інших. Проте, все ж питання особливостей застосування податкової пільги по податку на додану вартість та їх відображення в обліку і звітності підприємства вимагають подальших досліджень.

Метою статті є дослідження порядку розподілу податкового кредиту з ПДВ по з пільгових і оподатковуваних операціях та особливостей їх облікового відображення.

Придбаваючи товари, необоротні активи , одержуючи послуги при здійсненні оподатковуваної діяльності, увесь ПДВ, включений до їх вартості,

спрямовують до податкового кредиту. Якщо ж здійснюють тільки пільгову діяльність, то права на податковий кредит не має і податковий кредит з ПДВ, сплачений у складі витрат на придбання товарів, робіт, послуг, та основних засобів і нематеріальних активів що підлягають амортизації, включається відповідно до витрат або вартості відповідного об'єкта основних засобів чи нематеріального активу [1].

У випадку, коли одночасно здійснюють оподатковувані й пільгові постачання за тими покупками, які спрямовані на оподатковувану діяльність, ПДВ повністю відносять до податкового кредиту. За операціями, які призначенні для пільгових постачань – податковий кредит з ПДВ обліковують за правилами ПКУ [1]. Але при здійсненні такої діяльності часто виникають ситуації, коли не можна чітко співвіднести операції з придбання з конкретними постачаннями (пільговими або оподатковуваними). Тому саме в цьому випадку податковий кредит з ПДВ, включений до їхньої вартості розподіляють. Найчастіше це загальногосподарські витрати, наприклад, на оренду офісу, послуги з його охорони, телефонні переговори, комунальні платежі, витрати на Інтернет, канцелярські товари, миючі засоби, офісну техніку, інші адміністративні витрати. Звісно, будь-які витрати можна визначити, пов'язавши їх із конкретним видом діяльністю за пільговими або оподатковуваними операціями, який буде вимагати окремих підходів до їх обліку і відображення в декларації з ПДВ.

Відповідно до п. 199.1 ПКУ, якщо придбані та/або виготовлені товари/послуги, необоротні активи частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково – ні, то до сум податку, які платник має право віднести до податкового кредиту, включається та частка сплаченого (нарахованого) податку під час їх придбання або виготовлення, яка відповідає частці використання таких товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях [1]. Так, наприклад, витрати на розміщення статей і рекламних матеріалів у періодичному виданні: рекламні послуги обкладають ПДВ за ставкою 20%, а постачання (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників вітчизняного виробництва, доставки таких періодичних видань друкованих засобів масової інформації на митній території України, відповідно до пп. 197.1.25 ПКУ, звільнено від ПДВ. Тому, податковий кредит з ПДВ слід було б розрахувати пропорційно до використання площ друкованих засобів. Однак, проблема полягає в тому, що на етапі придбання така інформація в підприємства відсутня, а податковий кредит з ПДВ відображають за першою подією. Такою подією може бути попередня оплата. І якщо розглядати ситуацію, коли передоплата стосується операцій з пільгового постачання, які відобразили в декларації, а фактичного використання покупок у пільгових операціях ще не відбулося, то у цьому зв'язку виникає проблемне питання щодо можливості розподілу податкового кредиту з ПДВ між пільговими і оподатковуваними операціями. На наш погляд, слід розподіляти вхідний ПДВ в ході передоплати, оскільки все ж передбачається (планується) спрямовування витрат на два види діяльності.

У випадку, коли все-таки невідомо на які операції надалі спрямовуватимуться проавансовані витрати – можна визнати всю суму

податкового кредиту з ПДВ або ж навпаки включити до складу витрат чи направити на збільшення вартості необоротних активів, а потім відкоригувати його.

Іноді в обліковій практиці виникають ситуації:

- податковий кредит з ПДВ не відображали, а вхідний ПДВ повністю віднесли у вартість покупки, яку в подальшому спрямували і на оподатковувані операції, і на пільгові;
- вхідний ПДВ не розподіляли (включили у податковий кредит), припускаючи, що вони повністю спрямовуватимуться на оподатковувані операції, однак в подальшому спрямували і на оподатковувані операції, і на пільгові.

У таких ситуаціях також слід проводити коригування. За першої – запонюють рядок 16.6 декларації з ПДВ, розподіляючи податок між його рядками 16.6.1 і 16.6.2. За другої ситуації спочатку слід нарахувати зобов'язання відповідно до п. 198.5 ПКУ (його фіксують у рядку 1) і розподілити податковий кредит на підставі бухгалтерської довідки між рядками 16.6.1 і 16.6.2. У ситуації, коли придбані необоротні активи використовували тільки в оподатковуваних операціях, а у звітному періоді їх використовували у пільговій і оподатковуваній діяльності, то слід також здійснити розподіл за аналогією з попереднім випадком.

Варто відмітити, що відповідно по пп. 4.5.5 розділу V Порядку №1492 [4] і пп.5 п.4 розділу V Порядку №678 [5], необхідно підготувати бухгалтерську довідку, яку оформляють згідно з податковими накладними, митними деклараціями, іншими документами, передбаченими пп. 201.11 статті 201 ПКУ, які є підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту, з урахуванням норм пункту 198.6 статті 198 ПКУ, та містити вичерпний їх перелік [2]. Відповідно, коригування розподіленого ПДВ вимагає такого ж оформлення.

Коригування ПДВ, окрім відображення у податковій звітності, має проводитися і на рахунках бухгалтерського обліку щомісячно, і остаточно – по закінченню звітного року. У практикуючих бухгалтерів виникає питання щодо рахунку, який слід використовувати для відображення суми ПДВ, які частково не потрапили до податкового кредиту. Відповідно до п.10 Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затвердженої наказом Мінфіну України від 01.07.1997 р. № 141, суми податку на додану вартість, зараховуються до первісної вартості виробничих запасів, товарів, основних засобів і нематеріальних активів, до витрат діяльності в кореспонденції з кредитом рахунків обліку зобов'язань. Тому прийнятними є такі способи відображення коригувань: на кожне найменування або групу придбаних запасів, необоротних активів або за кожним синтетичним рахунком у цілому окремим рядком у відповідних сальдових відомостях (дебет рахунку 641 кредит 20, 22, 28, 23,93,94 (методом сторно)); метою уникнення коригування вартості активів доцільним може бути кредитування рахунків витрат.

Характерною рисою обліку ПДВ виступає необхідність розподілу податкового кредиту з ПДВ за наявності пільгових і оподатковуваних операцій. Найбільш оптимальним підходом є застосування законодавчо обґрунтованої

методики пропорційного розподілу, реалізація якої вимагає розгляду кожної окремої ситуації, яка виникає в практичній діяльності підприємства, та достовірного їх відображення у податковій звітності та обліку підприємства.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] // Офіційний сайт ВРУ. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

2. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: Затв. наказом Мінфіну України від 25.11.2011 № 1492 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт ВРУ. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

3. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: Затв. наказом Міндоходів України від від 13.11.13 № 678 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Міністерства доходів і зборів. – Режим доступу: http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/62956.html. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

УДК 657

Грибовська Юлія
к.е.н., доцент
Полтавська державна аграрна академія
м. Полтава

ВИЗНАЧЕННЯ ТА ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК ВІДПОВІДНО ДО МСФЗ

Анотація

У статті досліджено сутність і значення помилки та шахрайства. Встановлено причини виникнення помилок у фінансовій звітності, наведено порядок їх виправлення та надано рекомендації щодо їх мінімізації.

Ключові слова: *міжнародні стандарти фінансової звітності, помилка, шахрайство, суттєвість.*

Узагальнена інформація про якісні характеристики бухгалтерського обліку в системі управління відображається у фінансовій звітності. Головні вимоги до розкриття основних статей у фінансовій звітності для суб'єктів господарювання, які застосовують Міжнародні стандарти фінансової звітності, регламентовано Міністерством фінансів України. Однак, вимоги щодо розкриття інформації у звітності можуть бути не виконані внаслідок відхилень у системі формування облікових записів та їх впливу на статті фінансової звітності.

Питанням визначення та виправлення помилок у звітності відповідно до МСФЗ присвячено незначний обсяг наукових публікацій, серед авторів – К. Безверхий, С. Ф. Голов, С. Касаткін, І. О. Пономаренко, С. Токар, що обумовлює потребу подальших наукових розвідок.

Порядок виправлення помилок та розкриття інформації щодо таких виправлень у звітності підприємств регламентовано Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки» (далі – МСБО 8) [1].

Мета дослідження – встановити, як можливо виправити допущені помилки і розкрити інформацію щодо них у фінансовій звітності підприємства.

Викривлення показників фінансової звітності можуть бути пов'язані з некоректним визнанням, оцінкою, поданням або розкриттям елементів фінансової звітності. Такі викривлення можуть виникати як внаслідок помилок, так і внаслідок шахрайства.

Відповідно до § 5 МСБО 8, помилки попередніх періодів – це пропуски або викривлення у фінансовій звітності підприємства за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією, яка:

- була наявна, коли фінансову звітність за ті періоди затвердили до випуску;
- за обґрунтованим очікуванням, могла бути отриманою та врахованою при складанні та поданні фінансової звітності [1].

Доцільність оприлюднення інформації про виправлення помилок у фінансовій звітності визначається її суттєвістю.

Згідно із § 41 МСБО 8, фінансова звітність підприємства не відповідатиме МСФЗ, якщо вона містить:

- суттєві помилки;
- несуттєві помилки, зроблені навмисно для досягнення особливого подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності або грошових потоків компанії [1].

Суттєва інформація – це інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Орієнтовні пороги суттєвості:

- для окремих видів витрат – величина, що дорівнює 2 % суми чистого прибутку (збитку) підприємства;
- для окремих активів, зобов'язань і власного капіталу – 5 % відповідно їх підсумку.

Викривлення чи пропуск інформації щодо перелічених нижче операцій або подій завжди є суттєвим для фінансових звітів незалежноо від суми помилки:

- операції з пов'язаними сторонами;
- операції або коригування, в результаті яких переглядаються кредитні домовленості та інші договірні відносини;
- судові розгляди та пред'явлені штрафи;
- операції або коригування, в результаті яких збільшується розмір компенсаційних виплат керівництву компанії;
- недотримання вимог законодавчих та нормативних актів;

- залежність компанії від певного клієнта, постачальника або співробітника тощо [2].

Будь-яка навіть несуттєва помилка спричиняє невідповідність фінансової звітності вимогам МСФЗ, якщо така помилка виникла внаслідок шахрайства. Шахрайство – це навмисно неправильне відображення й подання даних обліку та звітності однією чи декількома особами зі складу керівництва чи службовців підприємства.

Для підприємств стратегічно важливим є створення ефективної системи попередження шахрайства, яка повинна включати: подвійний контроль достовірності інформації, аудит і аналіз фінансових показників, ІТ-безпеку [2].

Якщо помилку виявлено після дати Балансу, але до затвердження фінансової звітності, то її виправляють шляхом коригування відповідних активів та зобов'язань способом сторно або додаткових записів в обліку звітного періоду.

Помилки, виявлені після подання фінансової звітності, виправляють шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, а також повторно відображають порівняльну інформацію у проміжній та річній фінансовій звітності у відповідних формах.

Алгоритм виправлення помилок передбачає перерахунок:

- порівняльних даних за представлений попередній період (або періоди), в якому було допущено помилку;
- початкового сальдо активів, зобов’язань і капіталу за найбільш ранній з представлених періодів, якщо помилка була допущена до самого раннього з представлених у звітності минулих періодів [2].

Усі помилки повинні виправлятися ретроспективно. Ретроспективне виправлення – це виправлення показників у фінансовій звітності таким чином, ніби помилка в попередньому періоду не була допущена. Виправлення помилок є трудомістким та складним завданням, що зумовлено значними витратами часу.

Підприємство в обов’язковому порядку повинне розкрити відповідну інформацію щодо помилок попередніх звітних періодів:

1. Характер помилки попередніх періодів.
2. Величину кожної помилки попередніх періодів та її вплив на кожну статтю фінансової звітності та на показник прибутку на акцію.
3. Суму виправлення на початок найпершого з поданих попередніх періодів.
4. Обставини, які призвели до неможливості ретроспективного перерахування помилки попереднього періоду, та запис, як та коли виправлено помилку [2].

У наступних звітних періодах повторне розкриття інформації щодо помилок у фінансовій звітності не вимагається.

Розглянемо практичну ситуацію: при складанні фінансової звітності за 2013 рік бухгалтер виявив, що за одним з об’єктів основних засобів (офісне приміщення) у 2012 та 2013 роках помилково не була нарахована амортизація в бухгалтерському обліку в розмірі 20 тис. грн. та 40 тис. грн. відповідно. В податковому обліку амортизаційні відрахування відображені коректно.

Для виправлення помилки бухгалтеру необхідно здійснити наступні дії:

1) відкоригувати у фінансовій звітності за 2013 рік порівняльну інформацію за 2012 рік:

- зменшити сальдо статті Балансу «Основні засоби» на 20 тис. грн. та відкоригувати на відповідні суми сальдо статей «Нерозподілений прибуток» та «Відстрочені податкові зобов'язання»;

- відкоригувати статті Звіту про сукупні прибутки та збитки за порівняльний період: адміністративні витрати, витрати з податку на прибуток, показники прибутку/збитку, а також інформацію щодо елементів операційних витрат;

- у Звіті про зміни у власному капіталі відкоригувати показник залишку капіталу на початок звітного періоду;

2) внести коригування до показників 2013 року, а саме збільшити адміністративні витрати та суму нарахованого зносу за 2013 рік на 40 тис. грн. та коректно відобразити всі статті фінансової звітності за звітний період, які змінилися після таких коригувань.

Отже, з метою недопущення виникнення помилок та їх мінімізації необхідно посилити контроль за формуванням даних первинних документів і перенесенням їх даних до відомостей та регістрів бухгалтерського обліку, а з регістрів – до фінансової звітності підприємства. У якості додаткового елементу контролю за виникненням помилок доцільно запровадити аналітичні процедури щодо звітності на завершальному етапі її підготовки, зокрема, факторний аналіз змін за статтями звітності.

Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електоронний ресурс]. – Режим доступу : htpp://www.mimfin.gov.ua. – Заголовок з екрану (дата звернення 10.04.2014 р.).

2. Пономаренко, І. О. Помилки у фінансових звітах [Текст] / І. О. Пономаренко // Аудитор України. – 2013. – № 6. – С. 51 – 53.

УДК 657.331.2

Дуганець Наталія
к.е.н., доцент
Андрусик Володимир
студент магістратури
Подільський державний аграрно-технічний університет
м. Кам'янець-Подільський

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ

Анотація

Розглянуто основні сучасні проблеми обліку оплати праці, запропоновано шляхи вирішення розглянутих проблем, а також визначено завдання для вдосконалення обліку оплати праці.

***Ключові слова**: заробітна плата, облік оплати праці, персонал, організація оплати праці.*

Стрімкий розвиток ринкових відносин сприяв трансформації всіх економічних відносин в Україні, включаючи відносини у сфері оплати праці. Це призвело до створення принципово іншого механізму регулювання процесів оплати праці [2].

При цьому стан обліку оплати праці працівників потребує впровадження заходів удосконалення. Отже, існує необхідність у ретельному виборі напрямів удосконалення оплати праці з метою створення ефективної системи розрахунків.

Теоретичні, методологічні та економіко-організаційні аспекти обліку праці та її оплати привертають увагу багатьох вчених, зокрема: Андросової О.Ф, Кантаєвої О.В., Гапоненко Н.Л., Потриваєвої Н.В., Сирцевої С.В., Сєкіріної Н.В. тощо.

З переходом на ринкові умови господарювання змінюється концепція встановлення розміру та вибору форм і системи оплати праці працівників підприємств будь-яких форм власності і господарювання. Зміна концепції полягає в тому, що за ринкових умов господарювання максимальний розмір оплати праці не обмежується і він залежить від фінансових можливостей підприємства, а обмежується лише нижній її рівень, який законодавчо регулюється державою [6].

Розрахунок заробітної плати є дуже відповідальною й трудомісткою роботою, яку треба виконати за короткий термін між наданням інформації та виплатою працівнику. Тому, заздалегідь підготовлений порядок обліку допоможе зекономити час. Організація оплати праці має великий вплив на ефективність діяльності підприємства. До основних факторів, що впливають на ефективність праці, можна віднести мотиваційні механізми. Важливу роль мотивації відіграє соціальний пакет. Що стосується ефективності праці, то це співвідношення між результативністю праці та величиною витрат, що виражається в досягненні максимального ефекту за мінімальних витрат. Отже, збалансування цих чинників і є результатом ефективної організації оплати праці [3].

Одним з важливих питань реформування бухгалтерського обліку заробітної плати є вдосконалення діючої моделі аналітичного обліку, оскільки дані аналітичного обліку відіграють важливу роль, характеризуючи розміщення та склад персоналу за місцями його використання, відпрацьований і невідпрацьований час, обсяг продукції, виконання норм продажів, фонд заробітної плати і його структуру.

Від організації обліку оплати праці залежить якість, справедливість, повнота і своєчасність розрахунків з робітниками з оплати праці.

Основними положеннями, на яких має ґрунтуватися удосконалення організації оплати праці на підприємствах, має бути:

- удосконалення тарифної системи шляхом встановлення співвідношень тарифних ставок залежно від рівня кваліфікації робітників;
- розроблення внутрішньовиробничих тарифних умов оплати праці як чинників підвищення мотивувальної та стимулюючої ролі тарифних систем;
- удосконалення нормування як засобу регулювання міри праці та її оплати;
- обґрунтування вибору найефективніших форм і систем заробітної плати;
- колективне регулювання заробітної плати [5].

Облік праці та заробітної плати має бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці, повному використанню робочого часу, а також правильному обчисленню чисельності працівників для обліку заробітної плати з метою оподаткування [3].

Здійснюючи побудову або удосконалення організації обліку оплати праці, підприємства мають підходити до цього питання обґрунтовано, враховуючи доцільність, використовуючи результати наукових досліджень, передового досвіду.

Важливими завданнями вдосконалення обліку оплати праці є: прискорення науково-технічного прогресу, зменшення використання «живої» праці, механізація трудомістких робіт, оптимізація використання трудових ресурсів, зменшення втрат робочого часу.

На сьогоднішній день дуже широко використовуються засоби обчислювальної техніки. Відмінною їх особливістю є можливість складання в автоматичному режимі машинограм, узагальнюючих облікову інформацію в розрізах, необхідних для управління, контролю, аналізу та складання бухгалтерської звітності [6].

Не слід забувати й напрямки удосконалення організації заробітної плати, які мають здійснюватися разом із проведенням загальної соціально-економічної, структурної, податкової, цінової політики Одним з можливих напрямів вдосконалення оплати праці працівників є підвищення матеріальної зацікавленості працівників. Тому, дуже важливо в сучасних умовах передбачити на підприємствах такі системи матеріального й морального заохочення, так побудувати відносини в колективі, щоб психологічний клімат сприяв поліпшенню працездатності, підвищенню ефективності виробництва.

Основним і визначальним елементом трудового процесу є працівник з його вмінням і кваліфікацією, відношенням до праці, потребами й можливостями їхнього задоволення.

Заробітна плата повинна залежати безпосередньо від результатів праці й у той же час впливати на його показники, стимулювати розвиток виробництва, ефективність роботи, підвищення кількісних і якісних результатів праці.

Автоматизація обліку розрахунків по оплаті праці дозволить вирішити проблему не тільки удосконалення форми бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах, а й своєчасності погашення боргів.

Отже, здійснюючи удосконалення організації обліку оплати праці, підприємство повинно підходити до цього обґрунтовано, враховуючи доцільність, використовуючи результати наукових досліджень, передового

досвіду.

Список використаних джерел

1. Гапоненко, Н.В. Оплата праці в сільському господарстві: аспекти удосконалення / Н.В. Гапоненко, Л.В. Мельянкова // Науковий вісник НУБіП України. – 2011. – № 163. Частина 1. – С. 208-213.

2. Кантаєва, О.В. Шляхи удосконалення обліку оплати праці / О.В. Кантаєва, Л.С. Герасимчук // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. – 2012. – №2. – С. 186.

3. Кім, Г.С. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення [Текст] : навч. посіб. / Г.С. Кім, В.В. Сопко, Ю.Г. Кім; 2-ге вид., перероб. та доп. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 480 с.

4. Потриваєва, Н.В. Перспективи удосконалення обліку оплати праці в сучасних умовах гоподарювання [Текст] / Н.В. Потриваєва, М.Д. Бабенко // Вісник аграрної науки Причорномор'я. – 2008. – № 3 . – С. 31.

5. Сирцева, С.В. Проблеми обліку розрахунків за виплатами працівникам в сучасних умовах [Текст] / С.В. Сирцева // Вісник Причорноморської регіональної науково-практичної конференції професорсько-викладацького складу — Миколаїв. – 2011. — 133с.

6. Сєкіріна, Н.В. Удосконалення організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємствах / Н.В.Сєкіріна, І.О. Лобанова // Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. – 2012 . – №2. – С. 34.

7. Терещенко, О.О. Антикризове фінансове управління на підприємстві [Текст] / Терещенко О.О. – К. : КНЕУ, 2010. – 268 с.

УДК 657.62:332.872

Зеленко Сергій
к.е.н., доцент
Босакевич Олеся
магістрант
Луцький національний технічний університет
м. Луцьк

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ НА ЦУКРОВИХ ЗАВОДАХ

Анотація

Стаття присвячена висвітленню особливостей діяльності цукрових заводів України та їх впливу на процес первинного відображення інформації в бухгалтерському обліку.

***Ключові слова**: цукровий завод, первинний облік сировини, бухгалтерський облік, облік цукру.*

Цукровий буряк є основною сировинною базою вітчизняних цукрових заводів України, а конкурентоспроможність та ефективність виробництва цукрових буряків в Україні є одним з найбільш важливих елементів у проблемі підтримки та збереження всього цукрового маркетингового ланцюжка.

Цукрове виробництво носить сезонний характер. Тривалість роботи цукрового заводу залежить від об'єму заготівлі цукрового буряка і складає в середньому 100-120 діб в рік. Решту часу виробниче обладнання не використовується або знаходиться в ремонті.

Цукрова промисловість є однією з найбільш матеріаломістких галузей. На виробництво 1 т. Цукру витрачається 7,5-9т. буряка, а при пониженій її цукристості допустимий розхід сировини ще більший. В структурі собівартості цукру затрати на сировину займають близько 90%.

Щоб здійснювати процес виробництва, господарство повинно мати необхідні запаси посівного матеріалу, палива, мінеральних добрив, засобів захисту рослин, запасних частин, інших виробничих запасів. При їх використанні збільшуються витрати на виробництво. Результатом процесу виробництва є створення готової продукції, внаслідок чого предмети праці переходять у форму готової продукції [1, с. 61].

В процесі виробництва на цукрових заводах використовується велика кількість палива (6-8% до маси переробленого буряка) і вапнякового каменю (до 6-8,5%). У великій кількості використовується вода з умовою повторного використання у виробництві відпрацьованих вод (без всякої очистки і після деякої очистки). Розхід свіжої холодної води складає до 550-600% до маси переробленого буряка. Водне господарство представляє собою відповідальну ділянку виробництва. На утримання в доброму стані джерел водопостачання заводи витрачають великі кошти [2,с.25].

На сучасному етапі першочерговим завданням кожного цукрового заводу є суттєве зменшення витрат паливно-енергетичних ресурсів. Безумовно, що основна увага зосереджується на можливості досягнення мінімально необхідної питомої витрати тепла на технологічний процес переробки цукрових буряків

оскільки на виробництво цього тепла витрачається близько 80% всієї кількості палива.

Процес виробництва продукції потребує систематичного поповнення виробничих запасів. Джерелами їх надходження можуть бути промислові підприємства або установи та організації, які спеціалізуються на постачанні цінностей для сільськогосподарських підприємств (мінеральні добрива, паливо і мастила, запасні частини й матеріали для ремонту, пестициди тощо), виготовлення продукції на давальницьких умовах.

Операції з давальницькою сировиною є досить складними та неоднозначними, що зумовлено порядком визнання права власності на передану сировину та вироблену з неї продукцію, а також наявністю різних видів таких операцій, шляхів реалізації готової продукції і способів розрахунку за переробку сировини. Зазначені особливості ускладнюють процес організації та ведення бухгалтерського обліку на промислових підприємствах.

Незважаючи на досить складні та неоднозначні операції з давальницькою сировиною її зростаючі темпи рівня використання дуже високі в господарській діяльності українських підприємств, законодавче регулювання щодо таких операцій здійснюється лише у зовнішньоекономічній діяльності. Тобто у вітчизняному законодавстві відсутній належний рівень регламентації порядку здійснення операцій з давальницькою сировиною саме між резидентами [3, с.68].

З огляду на зазначене операції з давальницькою сировиною характеризуються наступними ознаками: наявність двох суб'єктів господарювання: замовника (власник сировини) і виконавця (переробник сировини).

Цукровий буряк, що надходять на склад, ретельно перевіряються встановлюють відповідність їх якості, кількості, асортименту, умовам поставок і супровідним документам.

Так, на буряк, що надійшов від бурякоздавальників, на кожну транспортну одиницю (автомашину, прицеп,) окремо виписується «Накладна на цукровий буряк». До вимірювання кожна машина з цукровим буряком оглядається бракувальником (приймальником). Під час огляду проводиться вибірка коренеплодів із 1-3 місць на різній глибині. Якщо приймальник встановив, що цукровий буряк однорідний (конденційний чи некондинційний) він допускає машину до ваговимірювання. Після чого буряк з машин висипають на кагатні поля.

Цукровий буряк відпускається у виробництво на підставі належно оформлених документів.

Цикл варки розділяють на 4 стадії: згущення до утворення кристалів; утворення кристалів; нарощування кристалів; уварювання та спуск утфелю. Для відділення кристалів із міжкристального розчину під дією центр обіжної сили використовують центрифуги. Меляса проходить через сито, кристали залишаються на ньому. Після відходу зеленої меляси, кристали промивають конденсатом – водою з t=90°С, відходить біла меляса (яку повертають на уварювання І продукту), вологий цукор-пісок вивантажується з центрифуг на трясун, транспортується в сушильне відділення, сушиться, відсортовуються

грудки, просипається через магніти тонкої очистки і збирається в бункерах. З бункерів на автоматичних вагах-дозаторах затарюється в 50 кг поліпропіленові мішки. Мішки з цукром штабелюють з подальшим відвантаженням споживачам [4, с.27; 5, с.227].

Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформляється:

- ордером на вихід готових виробів на виробництві;
- актом на передачу залишків готової продукції;
- накладними на повернення готової продукції та іншими приймально-здавальними документами.

На цукровому заводі відвантаження готової продукції оформляється накладними на відпуск товарно-матеріальних цінностей. Для ведення синтетичного обліку використовують рахунок 26 «Готова продукція».

Аналітичний облік готової продукції ведеться за її видами. Готова продукція відвантажується згідно з договорами за накладними або іншими первинними документами [7, с.91-92].

Особливістю цукрового заводу є також те, що його продукція має багатокомпонентний характер, її використовують за різними каналами (цукор, жом, меляса).

Жом відпускається сільськогосподарським підприємствам і служить кормом для худоби.

Меляса реалізується на підприємствах спиртової галузі для виготовлення стратегічного продукту – спирту, а також для виготовлення кормових та хлібопекарських дріжджів, лимонної кислоти і частково для корму великої рогатої худоби.

До допоміжних виробництв відносяться: цех механізації, ТЕЦ (котельня), транспортне господарство, ремонтні майстерні, водне господарство, сировинне господарство.

До непромислових господарств відносять житлово-комунальні господарства, призначені для побутового обслуговування персоналу [5,с.232].

Від того, наскільки чітко і оперативно ведеться облік готової продукції, залежить ефективність та доцільність прийняття управлінських рішень по підприємству, а, значить, і результат його виробничо-фінансової діяльності.

Список використаних джерел

1. Саблук, П. Т. Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Саблук П. Т., Моссаковський В. Б., Сук Л. К. – К.: Урожай, 2003. – 416 с.

2. Долженко, І.І. Формування системи інтеграційних відносин підприємств бурякоцукрового підкомплексу [Текст] : дис. канд. екон. наук: 08.06.01 / Долженко Інна Іванівна. — К., 2002. — 200 с.

3. Коденська, М. Ю. Передумови і шляхи організації агропромислових об’єднань у сфері виробництва і переробки цукрових буряків [Текст]/ М. Ю. Коденська // Вісник сільськогосподарської науки. – 1983. – № 5. – С. 67-69.

4. Зеленська, О. О. Стан і проблеми розвитку цукробурякового підкомплексу Чернігівської області [Текст] / О. О. Зеленська // Економіка АПК. – 2000. – №9. – С. 26-30.

5. Сирохман, І.В. Товарознавство цукру, меду, кондитерських виробів [Текст] : підручник / І.В.Сирохман, Т.М.Лозова . – 2-ге видання, перероблене та доповнене. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 616 с.

6. Дуганець Н. В. Первинний облік виробництва цукрових буряків / Н. В. Дуганець // Економіка АПК, 2006, №2. – С. 90-92.

УДК 657.421

Капля Ірина
к.е.н, доцент
Боршуляк Наталія
студент магістратури
Подільський державний аграрно-технічний університет
м. Кам'янець-Подільський

ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Анотація

У статті досліджено підходи науковців щодо визначення сутності нематеріальних активів, проведено аналіз класифікації нематеріальних актив та підходів до критеріїв їх визнання в обліку.

Ключові слова: *активи, нематеріальні активи, право власності, інтелектуальна власність, гудвіл, облік.*

Практика господарювання підприємств все більше потребує врахування вартості інтелектуального продукту. Конкурентні переваги підприємств усе частіше стають наслідком ефективного використання нематеріальних активів, які на сьогодні є головним чинником у визначенні їх ринкової вартості.

Сутність нематеріальних активів досліджується у працях багатьох дослідників. Кожен з дослідників висвітлює свій погляд на нематеріальні активи і своє бачення даної економічної категорії. Це зумовлює наявність певних розбіжностей.

На думку багатьох авторів, нематеріальними активами є об'єкти права власності, що забезпечують їх власникам дохід чи іншу користь.

Як зазначає Покропивний С.Ф., нематеріальні активи це «категорія, яка виникає внаслідок володіння правами на об'єкти інтелектуальної власності або обмежені природні ресурси для використання в господарській діяльності для отримання прибутку». В даному визначенні акцентується увага на правах власності, але не враховано всі складові нематеріальних активів, що передбачені П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [7].

Зовсім інший підхід у Краївської І.А., яка визначає нематеріальні активи, як «довгострокові активи, які не мають фізичної субстанції, але мають вартість. Це активи, які використовуються в операційній діяльності та забезпечують

власнику певні права, але не існують фізично». Автором підкреслено, що активи не існують фізично, але мають вартість [4].

Група авторів - Валдайцев С.В., Завлін П.Н., Мінделі Л.Е. визначають нематеріальні активи як "вложения в нематериальные объекты, используемые в хозяйственной деятельности в течение длительного периода и приносящие доход". В даному визначенні акцентується увага не на їх сутності, а на джерелах формування [3].

Господарський кодекс України статтею 139 «Майно у сфері господарювання» визначає, що нематеріальні активи можуть включатися до складу майна, мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів. На відміну від нього Цивільний кодекс України стосовно нематеріальних активів виокремлює поняття “інтелектуальна власність”. Він визначає, що результати інтелектуальної, творчої діяльності та інші об'єкти права інтелектуальної власності створюють цивільні права та обов'язки. В ст. 424 визначено майнові права на інтелектуальну власність, які можуть бути внеском у статутний капітал юридичної особи. Це стосується, зокрема, права на наукове відкриття, а також прав на комерційне найменування, які відповідно до ст. 490 передаються іншій особі лише разом із цілісним майновим комплексом особи, який ці права належать, або його визначеною частиною [2].

Разом з цим, у законодавчій базі України передбачено два підходи до визначення нематеріальних активів (рис. 1).

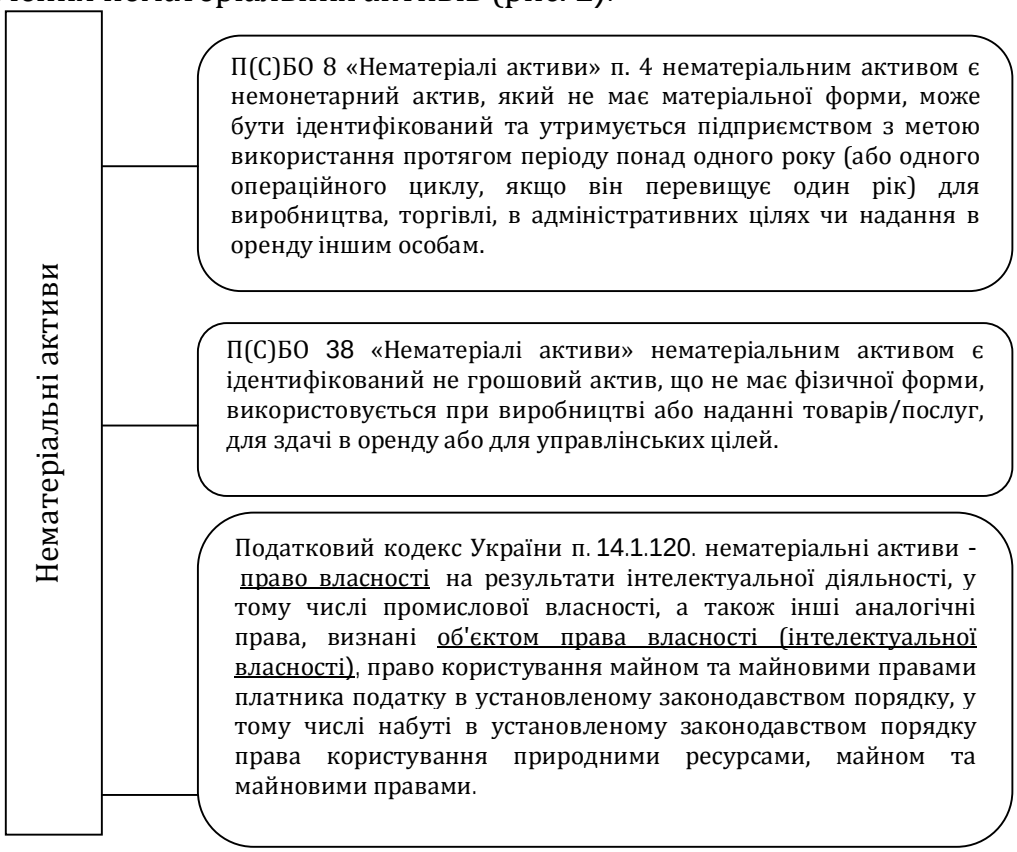


***Рис. 1**. Визначення нематеріальних активів згідно фінансового і податкового*

обліку

Стандарти визначають як внутрішні властивості нематеріальних активів (бути не грошовими і не мати фізичної форми), що відрізняють їх від інших активів, так і ознаки, загальні для будь якого активу : ідентифікованість, можливість контролю і отримання майбутніх економічних зисків. Натомість податковий кодекс затверджує види прав власності на ці активи.

Проаналізувавши підходи до поняття нематеріальних активів для наочності представимо визначення нематеріального активу таким чином:

1. Нематеріальні активи - це будь-які активи, що не мають матеріальної форми, за винятком: грошових коштів (готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання); їхніх еквівалентів (короткострокових високоліквідних фінансових інвестицій, які вільно конвертуються в певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості); дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошів (сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату).

2. Нематеріальними активами вважаються тільки ті з них, які можна ідентифікувати.

3. Нематеріальні активи утримуються підприємством з метою використання протягом періоду понад одного року.

Згідно п. 5 П(С)БО 8 бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об’єкта за такими групами.

1. Права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища.

2. Права користування майном: право користування земельною ділянкою;

право користування будівлею; право на оренду приміщень.

3. Права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо).

4. Права на об’єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо).

5. Авторські та суміжні з ними права (право на літературні та музичні дій, програми для ЕОМ, бази даних тощо).

6. Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи.

7. Інші нематеріальні активи (право на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [7].

Існує багато різних типів і класів нематеріальних активів, але найчастіше в світовій практиці їх класифікують за шістьма основними категоріями:

1. Нематеріальні активи, пов’язані з ринком. Наприклад, торгові марки, фірмові імена, газетні заголовки, доменні імена.

2. Нематеріальні активи, пов’язані з замовником. Наприклад, список замовників (клієнтів), невиконаних замовлень.

3. Нематеріальні активи, пов’язані з мистецтвом. Авторські права на літературні, музичні твори, картини, фотографії, відео матеріали.

4. Нематеріальні активи, пов’язані з договором (контрактом). Наприклад, франшиза, ліцензії, дозвіл на будівництво, право на радіомовлення.

5. Нематеріальні активи, пов’язані з технічними та прикладними науками,

інновацією та технічним прогресом.

6. Гудвіл [1].

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі тільки в тому випадку, якщо:

а) існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

б) його вартість може бути достовірно визначена.

Не визнаються активом, а підлягають відображенню в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: 1) витрати на дослідження;

2) витрати на підготовку та перепідготовку кадрів; 3) витрати на рекламу та просування продукції на ринку; 4) витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; 5) витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків) [7].

Аналізуючи поняття, склад та визнання нематеріальних активів можна відмітити проблеми, що потребують вирішення:

- проблема достовірної ідентифікації, тобто виділення даного виду активу серед інших активів, надання лише йому властивих ознак та характеристик$

- складність оцінки нематеріальних активів, оскільки неможливо розробити єдину методику розрахунку цінності для кожного об'єкта нематеріального активу. Достовірна оцінка об'єктів нематеріальних активів надає ряд переваг: збалансування обліку всіх активів на підприємстві; підвищення ринкової вартості підприємства; врахування повної вартості нематеріальних активів при злитті чи поглинанні даного підприємства; контроль величини амортизаційних відрахувань.

Список використаних джерел

1. Банасько, Т. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні [Текст] / Т.Банасько // Економіст. – 2010. – №2. – с. 30-33.

2. Бондаренко, О. С. Визнання нематеріальних активів у вітчизняній і зарубіжній практиці господарювання // О.С.Бондаренко О. С., Гончаренко М. С. // Ефективна економіка. – 2010. – №9.

3. Валдайцев С.В., Завлин П.Н., Миндели Л.Е. Нематериальные активы в науке: оценка и использование [Текст] / С.В.Валдайцев, П.Н.Завлин, Л.Е.Миндели // Бюллетень ВАК России. – №2. – 1997. – С. 24-40

4. Краївська, І.А. Облік у зарубіжних країнах [Текст] : конспект лекцій. – Харків: ХНАМГ, 2009. – 243 с.

5. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 38 «Нематеріальні активи»: затверджений радою КМСБО у липні 1998 р., зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: ade-solutions.com. – Заголовок з екрана (дата звернення 12.04.2014 р.).

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon4.rada.gov.ua. – Заголовок з екрана (дата звернення 12.04.2014 р.).

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. №242,

зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: buhgalter911.com. – Заголовок з екрана (дата звернення 12.04.2014 р.).

УДК 657.631.1

Кондрюк Леся
к.е.н., доцент
Дуганець Наталія
к.е.н., доцент
Зазуляк Артур
студент магістратури
Подільський державний аграрно-технічний університет
м. Кам'янець-Подільський

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ СТРОКІВ ЗДАЧІ АВАНСОВИХ КОШТІВ У КАСУ

Анотація

У статті розглянуто практичний стан обліку операцій за відрядженнями та. строки здачі авансових коштів у касу.

***Ключові слова**: відрядження, облік, авансові кошти, звіт про відрядження, каса, авансовий звіт.*

Дослідження практичного стану обліку операцій за відрядженнями свідчить, що частина бухгалтерів вимагають від підзвітних осіб оформлення авансового звіту у триденний термін. Як і з іншими питаннями регламентації окремих господарських операцій, виникає проблема у своєчасному врахуванні працівниками бухгалтерії частих і різноманітних змін у нормативно-правових актах.

У коментарях газети "Інтерактива бухгалтерія" нами було розглянуто порядок строків здачі авансового звіту на підприємстві.

Як випливає з пп. 170.9.3 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [2]та Порядку складання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, затверджений наказом Мінфіну від 05.12.2012 р. № 1276 (далі – Порядку № 1276) [3], Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт (далі – авансовий звіт) доведеться складати, якщо працівникові видавали аванс на відрядження чи кошти під звіт на господарські (виробничі) цілі, на витрати, пов'язані з виконанням деяких цивільно-правових дій. Окрім того, такий звіт складають, коли працівник витратив власні кошти під час відрядження чи на господарські потреби.

На терміни звітування впливає форма та спосіб розрахунків. Для визначення граничного терміну для звітування за виданий на відрядження аванс і кошти, видані під звіт, керуються пп. пп. 170.9.2 та 170.9.3 ПКУ. Для наочності наведемо цю інформацію в таблиці 1 [1].

Стосовно звітування за коштами, отриманими з особистої платіжної картки, – є дві точки зору. Одна вимальовується, коли буквально читати пп. 170.9.2 ПКУ: звітувати за готівку, зняту з особистої платіжної картки і витрачену на відрядження, потрібно так само, як і за видану з каси підприємства – до закінчення п'ятого банківського дня, що настав після дня завершення відрядження.

Таблиця 1

Строки звітування залежно від порядку і форм розрахунків [1]

Види витрат і форм розрахунків	Правові норми	Граничний термін звітування	Примітки
Витрати у відрядженні			
Кошти, отримані як аванс на витрати, безпосередньо пов'язані з відрядженням:			аванс включає добові, витрати на проїзд та проживання
через касу підприємства	пп. «а» пп. 170.9.2 ПКУ, п.п. 2.11Положення № 637	до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем закінчення відрядження	у цей же термін потрібно повернути суму надміру витрачених коштів
із застосуванням корпоративних платіжних карток	пп. «а» пп. 170.9.3 ПКУ, п.п. 2.11, 2.12Положення № 637	до закінчення третього банківського дня, що настає за днем завершення відрядження	
із застосуванням особистих платіжних карток (аванс перераховано на особистий картковий рахунок працівника)	пп. 170.9.2 ПКУ, п.п. 2.11, 2.12Положення №637	до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем завершення відрядження	ДПСУ наполягає в листі від 06.02.2012 р.№ 2292/6/23-50.0214, що до закінчення третього банківського дня
Готівкові кошти, отримані для розрахунків у відрядженні на:			
закупівлю сільгосппродукції та на заготівлю вторсировини, крім металобрухту	пп. «б» пп. 170.9.2 ПКУ п.п. 2.11 Положення №637	до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем закупки, але не пізніше 10 робочих днів від дня видачі таких коштів	якщо одночасно видані кошти на відрядження і для вирішення під час нього господарських питань, строк можна подовжити до завершення відрядження
інші господарські (виробничі) потреби	п.п. 2.11 Положення №637	наступного дня після отримання коштів під звіт	
Проведення безготівкових розрахунків у відрядженні:			
із застосуванням корпоративних платіжних карток	пп. «б» пп. 170.9.3 ПКУ, п.п. 2.11, 2.12 Положення №637	не перевищує 10 банківських днів	
із застосуванням корпоративних платіжних карток (за наявності поважних причин)		роботодавець (самозайнята особа)може його подовжити до 20 банківських днів	до з'ясування – у разі виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами

Однак ДПСУ у згаданому вище листі наполягає, що в разі отримання коштів

з особистої платіжної картки, звітувати слід до закінчення третього банківського дня після завершення відрядження. На це вказує й абз. 4 п. 2 Порядку № 1276. Тим, хто не бажає сперечатися з податковими органами, краще дотримуватися триденного терміну звітування. А тим, хто хоче відстояти свою позицію перед податківцями, можуть допомогти п. 56.21 та пп. 4.1.4 ПКУ, згідно з якими за наявності суперечностей норм у самому ПКУ питання вирішується на користь платника податків [1].

Усне опитування бухгалтера, що здійснює облік господарський операцій на субрахунку 372 ”Облік розрахунків з підзвітними особами ” дає змогу зробити висновок про незнання у необхідності оподаткування несвоєчасно внесених у касу авансових коштів.

Платник податку повинен повернути надміру витрачені кошти в касу чи на банківський рахунок особи, яка їх видала, до або під час подання авансового звіту (абз. 2 п. 2 Порядку № 1276).

У разі якщо працівник повернувся з відрядження, склав авансовий звіт, але не повернув надмірно витрачені кошти, бухгалтер повинен розрахувати суму ПДФО. І хоча в самій формі авансового звіту та п. 3 Порядку № 1276 вказано, що такий розрахунок роблять, коли кошти не повернуто впродовж місяця, на який припадає граничний термін їхнього повернення,у платника податку виникає обов’язок обкласти їх ПДФО одразу як тільки добіг кінця встановлений п. 170.9 ПКУ строк для звітування. Це випливає з п. 164.2.11 ПКУ.

Слід звернути увагу на особливості обкладення ПДФО таких коштів: базу оподаткування для коштів, надміру витрачених платником податку на відрядження, визначають із застосуванням «негрошового» коефіцієнта: для ставки 15% – 1,176471, для 17% – 1,204819 (абз. 2 п. 164.5 ПКУ). Такий коефіцієнт застосовують для того щоб збільшити доходи працівника на суму ПДФО, яку слід утримати з надміру витрачених коштів. Тобто виходить, що за працівника суму ПДФО фактично сплачує підприємство за рахунок власних коштів. На практиці зустрічається й інший підхід до обкладення ПДФО надмірно витрачених коштів – за рахунок будь-якого оподатковуваного доходу працівника (після його оподаткування) за відповідний місяць, а в разі недостатності коштів – за рахунок оподатковуваних доходів інших звітних періодів[1].

Отож, у разі неповернення чи невчасного повернення залишку підзвітних (надміру витрачених) коштів бухгалтер (уже після затвердження авансового звіту) здійснює розрахунок суми податку, який належить утримати, й ознайомлює працівника із зазначеним розрахунком під розпис. Наостанок зазначимо, що відповідно до пп. 168.5 ПКУ оподатковуваний дохід, який нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, підлягає утриманню та перерахуванню до бюджету в строки, установлені ПКУ для місячного податкового періоду[1].

Врахування розглянутих змін нормативно-правового регулювання та рекомендацій у практичній діяльності підприємств дозволить уникнути штрафних санкцій.

Список використаних джерел

1. Лістрова С. Авансовий звіт : порядок заповнення, строки повернення невикористаних коштів [Електронний ресурс] / С.Лістрова // Інтерактивна бухгалтерія – Режим доступу : http://www.interbuh.com.ua/ua/view/oneregulations/3903. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

2. Податковий кодекс України : за станом на 10.04.2014 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

3. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : за станом на 1.09.2013 [Електронний ресурс] / Національний банк; Постанова, Положення, Форма типового документа від 15.12.2004 № 637. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

4. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку [...][Електронний ресурс] / Міндоходів України; Наказ, Звіт, Форма [...] від 24.12.2013 № 845 . – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0104-14. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

УДК 657.421

Коритний Василь
науковий співробітник
Національний університет біоресурсів
і природокористування України
м. Київ

ПИТАННЯ СКЛАДУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Анотація

У статті проаналізовано складові основних засобів згідно діючого законодавства з бухгалтерського обліку. Подано пропозиції щодо вдосконалення якісного складу основних засобів та відображення їх окремих груп на рахунках обліку.

***Ключові слова**: основні засоби, активи, склад, група, рахунки, облік.*

В сучасних умовах зростає роль засобів виробництва у формуванні фінансових результатів підприємств, внаслідок чого підвищуються вимоги користувачів до інформації бухгалтерського обліку. При цьому, першим кроком є визначення складу тих чи інших активів та методики їх відображення в обліку. На жаль, на сьогодні нормативні акти містять суперечливі положення стосовно віднесення окремих груп об’єктів до основних засобів та їх ідентифікації.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО) № 7 „Основні засоби”) основними засобами є матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [1]. Дане П(С)БО, зокрема пункт 5, виділяє наступні групи основних засобів:

1. Основні засоби, яка має в своєму складі такі підгрупи: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом, будівлі, споруди та передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар (меблі), тварини, багаторічні насадження, інші основні засоби;

2. Інші необоротні матеріальні активи – цю групу формують бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи.

Для їх обліку Планом рахунків бухгалтерського активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцією до Плану передбачено відповідно синтетичні рахунки 10 „Основні засоби” і 11 „Інші необоротні матеріальні активи” та субрахунки до них. Вважаємо, що назва рахунка 11 не відображає сутність об’єктів, які відображаються на ньому. Тому цей рахунок слід перейменувати на „Інші основні засоби” та, при цьому, облічувати на ньому групи основних засобів, що не беруть безпосередньої участі в основній діяльності підприємства.

Прийняття П(С)БО 30 „Біологічні активи” спричинило до виокремлення зі складу основних засобів групи довгострокових біологічних активів, до яких віднесено біологічні активи сільськогосподарської діяльності – багаторічні насадження та тварини довгострокового використання. Такі активи є матеріальними живими активами, використовуються для отримання сільськогосподарської продукції, очікуваний строк корисного їх використання (експлуатації) більше одного року. Тому, довгострокові біологічні активи необхідно розглядати складовими основних засобів сільськогосподарських підприємств [2; 3]. Облік їх здійснюють на однойменному рахунку 16.

Разом з тим, перебування молодих багаторічних насаджень (незрілих активів) в складі основних засобів та їх групі „довгострокові біологічні активи” є необґрунтованим. Це пояснюється тим, що до вступу у фазу плодоношення вони не приймають (чи майже не приймають) участь у виробництві продукту, а витрати по їх вирощуванню ідентичні витратам на будівництво [4]. Тому, молоді багаторічні насадження слід облічувати в складі капітальних інвестицій на субрахунку 155 „Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів” аналогічно витратам на створення об’єктів.

Також в обліку з’явилися проблеми з введенням в дію П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість". Зокрема, за цим П(С)БО об’єкти нерухомого майна, необхідно включити в групу операційної нерухомості або групу інвестиційної нерухомості, що на практиці зробити важко, якщо відбувається використання одного об’єкта в різних цілях. Тому, критерії віднесення нерухомості до інвестиційної мають бути передбачені обліковою політикою [5]. Таким критерієм може бути як площа (обсяг) частин об’єкту, так і дохід, що отримують від їх використання.

До складу нерухомості відносяться власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, відмінністю між ними є мета їх використання: для інвестиційної нерухомості – це отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу. Для обліку інвестиційної нерухомості призначений субрахунок 100 „Інвестиційна нерухомість” до рахунка 10.

На наш погляд, виділення окремого субрахунка для таких об’єктів є позитивним, однак є лише частковим кроком, що не враховує інші основні засоби такого ж призначення. Тому, пропонується в залежності від управлінських потреб виділяти в обліку один або декілька субрахунків для обліку всіх груп основних засобів інвестиційного призначення.

Ще одним питанням, що потребує вирішення, є чітке розмежування об’єктів основних засобів, що використовуються в діяльності підприємств, та об’єктів, що готуються до продажу. Так, згідно розділу II пункту 1 П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" необоротний актив визнається утримуваним для продажу у разі, якщо:

- економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
- вони готові до продажу у їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання

їх такими, що утримуються для продажу;

- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості [6].

Ця норма не відповідає на запитання: чи вважати основними засобами об'єкти, які продовжують експлуатуватися та готові в існуючому стані до продажу, який очікується на протязі року. На нашу думку, такі об'єкти є основними засобами доти, доки використовуються, а лише після припинення використання в господарській діяльності підприємства їх слід виключити зі складу основних засобів і організувати облік на окремому субрахунку "Необоротні активи, утримувані для продажу" до рахунка 18. До речі, на ньому ж доцільно вести облік поголів'я тварин на відгодівлі, вибракуваних з основного стада. Також вважаємо необґрунтованим віднесення необоротних активів, утримуваних для продажу, до складу оборотних засобів [7; 8].

Впровадження поданих рекомендацій сприятиме забезпеченню користувачів бухгалтерського обліку структуризованою і достовірною інформацією про наявність основних засобів в розрізі груп та в цілому.

Список використаних джерел

1. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби" : за станом на 1.04.2014 р. / Наказ Міністерства фінансів України „N 92 від 27.квітня 2000 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

2. Семенов О.О. Довгострокові біологічні активи: особливості обліку та відновлення / О.О.Семенов // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 59-61.

3. Моссаковський, В. Шляхи вдосконалення обліку амортизації [Текст]/ В.Моссаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 4. – С. 12-17.

4. Обуховский, В.М. Использование производственных фондов в колхозах и совхозах [Текст] / В.М.Обуховский. – М. : Колос, 1973. – 240 с.

5. Веренич, О. Нові напрямки обліку нерухомості [Текст] / О. Веренич, А.Шаповалова // Вісник КНТЕУ – 2009. – № 1. – С. 88-94.

6. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" : за станом на 1.04.2014 р. / Наказ Міністерства фінансів України N 617 від 07 листопада 2003 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

7. Атамас, П. Аналіз і оцінка пропозицій з удосконалення Плану рахунків [Текст] / П. Атамас, О. Атамас // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 5. – С. 3-16

8. Хома, С. Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу [Текст] / С.Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 20-24.

УДК 657.1

Кучер Світлана
к.е.н.
Житомирський державний технологічний університет
м. Житомир

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В КРАЇНАХ СВІТУ

Анотація

В статті розглянуто особливості оподаткування прибутку суб'єктів господарювання окремих країн світу як представників різних макромоделей бухгалтерського обліку, а також наведено особливості гармонізації фінансового та податкового обліку на рівні законодавства досліджуваних країн.

Ключові слова*:прибуток до оподаткування, корпоративний податок, макромодель бухгалтерського обліку.*

За сучасних умов господарювання проблема співіснування бухгалтерського обліку та податкових розрахунків існує в кожній країні, безпосередньо її посилення спричинено поступовим запровадженням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, які ставлять принципово інші вимоги до ведення бухгалтерського обліку, ніж запроваджені на національному рівні країни. Крім того, міжнародні стандарти фінансової звітності пристосовані до використання країнами англо-американської макромоделі бухгалтерського обліку, що спричинює значні проблеми при впровадженні їх в країнах інших макромоделей бухгалтерського обліку.З метою виділення шляхів гармонізації вітчизняної системи бухгалтерського обліку, розглянемо особливості бухгалтерського обліку окремих країн-представників кожної моделі бухгалтерського обліку, зокрема Великої Британії, Франції, Німеччини, Латвії та Республіки Азербайджан. Коротка характеристикаособливостей оподаткування податком на прибуток в обраних країнахнаведена в табл. 1.

Велика Британія. Порядок оподаткування податком на прибуток регулюється Податковим кодексом Великобританії (IncomeTaxAct 2007) [2], а бухгалтерський облік – національним стандартом бухгалтерського обліку FRS 19 "Deferred Tax" [3]. Порядок обчислення прибутку у Великій Британії аналогічний вітчизняному: спочатку обчислюється прибуток до оподаткування за даними бухгалтерського обліку, потім він коригується на методи амортизації, доходи та витрати для цілей оподаткування – отриманий прибуток множиться на ставку податку на прибуток. Податок на прибуток нараховує бухгалтер

платника податку або найманий податковий агент. В тому випадку, якщо платник податку використовуватиме послуги податкового агента, він обов'язково повинен повідомити про це Британську податкову службу (HMRC). На відміну від вітчизняної методики бухгалтерського обліку податку на прибуток, у Великобританії при обчисленні оподатковуваного прибутку враховуються і постійні податкові різниці.

Таблиця 1

Коротка характеристика особливостей оподаткування податком на прибуток країн світу у 2013 р.*

Ознака	Країни				
	Велика Британія	Німеччина	Франція	Литва	Республіка Азербайджан
Назва податку на прибуток	Corporation Tax	Körperschaftsteuer	L'impôtsurlessociétés	Įmoniųpelnomokestis	Mənfəətvergisi
База оподаткування	Прибуток	Прибуток	Прибуток	Прибуток	Прибуток
Кількість годин на ведення обліку та складання звітності за рік: – загальна;	110	218	132	175	214
– з податку на прибуток	37	41	26	32	60

*інформація сформована за даними [1, с. 167-172]

Німеччина. Розвиток бухгалтерського обліку в Німеччині останнім часом пов'язаний із застосуванням Міжнародних стандартів фінансової звітності, GAAP (США), але в цілому німецька система бухгалтерського обліку залишається національною. Так, порядок нарахування та сплати податку на прибуток визначається Корпоративним Законом про прибутковий податок (КІТА) (Körperschaftsteuergesetz (KStG) [4], визначені яким положення щодо нарахування податків жорстко контролюються державними фінансовими органами. В Німеччині бухгалтерський облік визначається основою для розрахунку податку на прибуток.

Відстрочені податкові активи та зобов'язання обліковуються у бухгалтерському обліку Німеччини, не дивлячись на те, що правила фінансового та податкового законодавства майже повністю гармонізовані. Проте відстрочені податки відображають лише материнські компанії у консолідованій фінансовій звітності, оскільки вони складають звітність за МСФЗ. Особливістю складання фінансової звітності в Німеччині є те, що вона складається з двох видів: комерційної (аналог вітчизняної фінансової звітності) та податкової

(складається на основі комерційної звітності шляхом коригування показників відповідно до норм податкового законодавств).

Франція. Правила бухгалтерського обліку податку на прибуток Франції регулюються Уніфікованим законом про корпоративну звітність (ActeUniformesurlacomptabilitédesentreprises) [5] та Міжнародним стандартом фінансової звітності 12 "Податки на прибуток". Порядок оподаткування податком на прибуток визначається Податковим кодексом Франції прийнятим у 2011 році (Codegénéraldesimpôts) [6]. Порядок бухгалтерського обліку податку на прибуток аналогічний німецькому – в звітності відстрочені податки також відображаються лише компаніями, які складають звітність за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, а на національному рівні вони не мають значення. Особливістю податкового кодексу Франції є те, що в його положеннях одразу передбачені правила бухгалтерського обліку оподатковуваних операцій, що є основою повної гармонізації податкового та бухгалтерського законодавства.

Литовська Республіка. Литовська Республіка є країною змішаного типу, в якій податок на прибуток розраховується на основі даних фінансового обліку. Особливістю оподаткування податком на прибуток даної країни є те, що правила бухгалтерського обліку оцінки доходів та витрат для цілей оподаткування визначаються безпосередньо в Законі Литовської Республіки "Податок на прибуток" (Pelnomokesčio ĮSTATYMAS) [7]. Так, відповідно до ст. 7 даного закону, доходи та витрати відображаються відповідно до встановлених принципів бухгалтерського обліку, за винятком випадків, коли доходи визнаються за касовим методом. За касовим методом мають право визнавати доходи суб'єктів господарювання, які отримали дохід за календарний рік не більше 100 тис. літів [7].

Фінансова звітність подається разом з податковою декларацією до податкових органів та показник податку на прибуток в Звіті про прибутки та збитки повинен бути однаковим з передбаченим в податковій декларації.

Проте, не дивлячись на те, що для розрахунку податку на прибуток слугує балансовий прибуток до оподаткування, в Литовській Республіці все ж таки існують податкові різниці, які виникають у зв'язку із застосуванням касового методу визнання доходів та у зв'язку з обмеженнями щодо витрат. Аналіз положень стандарту бухгалтерського обліку податку на прибуток Литовської Республіки № 24 дозволив встановити, що облік відстрочених податків та податку на прибуток аналогічний вітчизняному обліку.

Республіка Азербайджан. Порядок ведення бухгалтерського обліку податку на прибуток та порядок його оподаткування аналогічний вітчизняному. Бухгалтерський облік податку на прибуток регулюється Національним стандартом бухгалтерського обліку № 4 "Відстрочениі податки", який повністю відповідає Міжнародному стандарту фінансової звітності 12 "Податки на прибуток". Особливості справляння податку на прибуток регулюються Податковим кодексом Республіки Азербайджан прийнятим у 2000 р. № 905-ІГ (Azərbaycan Respublika sının Vergi Məcəlləsi) [8].

Відмінність від вітчизняної системи оподаткування податком на прибуток полягає в тому, що Податковим кодексом Республіки Азербайджан дозволено за

базу оподаткування обирати балансовий прибуток лише за умови, що методи оцінки доходів та витрат не суперечать методам оцінки, передбаченим Податковим кодексом. Крім того, податковим законодавством не визначається обов'язок платників податків вести податкові розрахунки.

Для удосконалення існуючої вітчизняної моделі бухгалтерського обліку, пропонуємо запозичити досвід Німеччини, Франції та Латвійської Республіки шляхом гармонізації правил ведення бухгалтерського фінансового обліку на законодавчому рівні та визначати податок на прибуток з балансового прибутку. Також пропонуємо не відображати на балансі відстрочені податки з податку на прибуток, оскільки вони суттєво штучно збільшують валюту балансу. Відстрочені податки повинні лише відображати ті платники податку на прибуток, які відповідно до норм чинного законодавства зобов'язані складати звітність за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел

1. PayingTaxesseriesbyPricewaterhouseCooper [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf.

2. Income Tax Act 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/contents.

3. Financial Reporting Standard 19 "Deferred Tax" [Елетронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/FRS %20191.pdf.

4. Körperschaftsteuergesetz (KStG) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/BJNR025990976.html.

5. ActeUniformesurlacomptabilitédesentreprises [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.droits-Afrique.com.

6. Code général des impôts [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://droit-finances.commentcamarche.net/legifrance/74-code-general-des-impots.

7. Pelnomokesčioįstatymasgruodžio 20, 2001, № IX-675 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l? p_id=157066.

8. AzərbaycanRespublikasının Vergi Məcəlləsi [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.taxes.gov.az/rus/qanun/.

УДК 657

Лаговська Олена
д.е.н., доцент
Якименко Марія
здобувач
Житомирський державний технологічний університет
м. Житомир

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ УПРАВЛІННЯ ПРИБУТКОМ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація

В статті виділено основні об'єкти процесу управління прибутком підприємства в розрізі його формування, розподілу та використання та на основі цього запропоновано шляхи удосконалення обліково-аналітичного забезпечення даного процесу.

Ключові слова: *прибуток, збиток, облікове забезпечення, аналітичне забезпечення.*

В сучасних умовах господарювання та посилення економічної кризи для вітчизняних промислових підприємств отримання прибутку є першочерговим завданням, оскільки прибуток є основним джерелом фінансування діяльності суб'єктів господарювання та виплати дивідендів їх власникам. При цьому ефективна діяльність промислових підприємств неможлива без розвиненої системи обліково-аналітичного забезпечення процесу управління результатом господарювання. Так, вирішенню вищевказаних проблем займалися такі вчені, як І. Балабанова, С.Бичкова, К Граффіт, Б. Данилишина, В. Івашкевич, Т. Коллер, Т. Коупленд, Г. Крамаренко, В Кожинов, В. Кузь, А. Мазаракі, І. Маслова, В. Палій, Ш. Прат, Г. Савицька, Я. Соколов, А. Шеремет та ін. Хоча у вітчизняній економічній літературі приділяється достатньо уваги проблемі обліково-аналітичного забезпечення процесу управління прибутком, дане питання є недостатньо вивченим із врахуванням впливу кризових явищ, що відбуваються в економічній системі.

Метою даної статті є удосконалення обліково-аналітичного забезпечення процесу управління прибутком підприємства.

Для управління прибутком підприємства необхідна релевантна інформація про процеси його формування та розподілу. Така інформація формується за допомогою системи обліково-аналітичного забезпечення, що надає управлінському персоналу інформацію у вигляді форм фінансової, податкової, управлінської та статистичної звітності, аналітичних даних, необхідних для здійснення оперативного аналізу процесу формування та використання прибутку підприємства, виходячи із підпорядкованості загальним цілям системи управління.

Бесараба Л.В. вважає, що система управління прибутком підприємства є "сукупність фінансово-правових та організаційно-технічних механізмів і прийомів обліку, прогнозування, планування та контролю доходів, витрат підприємства з метою забезпечення прийнятного рівня рентабельності його діяльності у поточній та довгостроковій перспективі, тобто отримання

максимального розміру прибутку в умовах ризику й невизначеності. Тільки чітко структурована та збалансована система управління прибутку згідно потреб користувачів забезпечить цілеспрямований, систематичний процес підготовки, оцінки, відбору та реалізації альтернативних управлінських рішень по всіх питаннях формування, розподілу та використання прибутку як приросту ринкової вартості капіталу швейного підприємства" [1].

Одним із напрямів удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення прибутку є формування чіткої системи об'єктів різного рівня управління. Так, А.О. Касич, Р.М. Циган, О.І. Карбан виділяють наступні об'єкти управління прибутком [2, с. 195]: в частині управління формуванням прибутку (фінансовий результат в розрізі, операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та доходи); в частині управління розподілом прибутку (чистий прибуток (збиток); в частині управління використанням прибутку (прибуток, спрямований на капіталізацію та прибуток, спрямований на споживання). Погоджуємося з виділеними авторами об'єктами управління, проте вважаємо, що в частині формуванням прибутку, обов'язково необхідно до об'єктів додати витрати, скільки вони здійснюють значний вплив на формування фінансових результатів підприємства, а також дані об'єкти розглядати не лише для потреб фінансового обліку, але й виділити подібні об'єкти, враховуючи особливості оподаткування.

Вважаємо, що до основних елементів системи обліково-аналітичного забезпечення належать:

– в системі фінансового обліку (облікове відображення формування прибутку та збитку, розподілу прибутку, формування бухгалтерської звітності);

– в системі податкового обліку (особливості обліку доходів та витрати підприємства з метою розрахунку та сплати податку на прибуток, порядку врахування збитків звітних періодів, формування податкової звітності);

– в системі економічного аналізу (методика аналізу формування та використання прибутку, дивідендної політики підприємства, в тому числі з метою оподаткування.

Облікове забезпечення процесу управління прибутком потребує чіткої та адекватної до запитів користувачів системи рахунків з відповідними розрізами аналітики.Діючий План рахунків бухгалтерського обліку в Україні, в частині обліку фінансових результатів, побудований такими чином, що на рахунках бухгалтерського обліку не можливо оперативно побачити повну інформацію про формування, розподіл та використання прибутку підприємства, а також врахування збитків в наступних звітних періодах.

Тому, пропонуємо для отримання повної та об'єктивної інформації організувати оперативний облік фінансових результатів не за підсумками звітного року, як це існує сьогодні, а й протягом року. До напрямів такого удосконалення належать: внесення змін до Плану рахунків до рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", на якому деталізуватимуться напрями використання прибутку відповідно до виділених вище об'єктів управління прибутком; розробка форм внутрішньої звітності "Звіт про використання прибутку", в якому відображатимуться показники розподіленого та капіталізованого прибутку відповідно до запропонованих змін до рахунку

44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

Особливої уваги заслуговує удосконалення обліково-аналітичного забезпечення в частині податкових розрахунків. За доцільне вважаємо розробку форми внутрішньої звітності “Інформація щодо погашення збитків минулих звітних періодів”, яка забезпечуватиме дотримання вимог Податкового кодексу України щодо порядку покриття прибутком збитків, отриманих в попередніх звітних періодах.

Крім того, зазначені зміни пропонуємо внести до програмно-прикладних продуктів, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку в Україні, що підвищить оперативність отримання та формування необхідної інформації та складання Декларації з податку на прибуток підприємства.

Отже, в ході дослідження нами виділено об’єкти управління прибутком підприємства та запропоновано шляхи облікового та аналітичного супроводу процесу управління прибутком, що дозволить підвищити точність інформації про прибутки для короткотермінового планування та аналізу результатів діяльності, удосконалення яких є перспективою подальших досліджень.

Список використаних джерел

1. Бесараба, Л.В. Обліково-аналітичне забезпечення як основна складова управління прибутком підприємства [Електронний ресурс] / Л.В. Бесараба. – Режим доступу: http://www.bsfa.edu.ua/files/konf/Besaraba.pdf.

2. Касич, А.О. Науково-методичні основи обліково-аналітичного забезпечення управління прибутком підприємства [Текст] / А.О. Касич, Р.М. Циган, О.І. Карбан // Проблеми економіки. – 2013. – № 1. – С. 191-196.

УДК 657.1

Михайловський Олег
студент магістратури
Ніколашин Андрій
к.е.н., доцент
Подільський державний аграрно-технічний університет
м. Кам'янець-Подільський

МОДЕЛЬ ОЦІНКИ ЯКОСТІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ПОТОКУ ЩОДО ОБЛІКУ ГРОШОВИХ КОШТІВ

Анотація

У статті розглянуто питання отримання якісної інформації, щодо обліку грошових коштів, яка буде корисною для кінцевого споживача. А також порядок контролю за рухом такої інформації.

***Ключові слова**: грошові кошти, облік, контроль, користувачі інформації, рух грошових коштів.*

Від оперативності надходження повної та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів залежить прийняття правильних та своєчасних рішень щодо подальшого напрямку діяльності підприємства. Відповідно використання в процесі управління підприємством достовірної та повної інформації про рух грошових коштів підвищує якість управлінських рішень, позитивно впливає на поточний і прогнозний фінансовий стан підприємств.

Ці питання стають особливо важливими в сьогоднішній період економічної кризи, коли існує потреба в ефективній мобілізації наявних грошових коштів підприємства.

Дослідженням питання обліку і контролю грошових коштів займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинць [1], Ю.А. Верига, С.Ф. Голов [2], Н.Г. Горицька, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, М.С. Пушкарь, В.В. Сопко [3], Б. Коласс, М.Р. Метью, В.В. Палій, Я.В. Соколов, Е.С. Хендріксен та інші.

Процес обороту товарів між юридичними і фізичними особами здійснюється як за участю грошей, так і безготівковим шляхом. Процес обертання матеріальних цінностей, що постійно повторюється, неминуче викликає до життя інший процес – процес утворення грошових коштів.

Складна сукупність товарного і грошового обороту у зв'язку з усім ланцюгом розрахункових відносин і процесом їх ліквідації складають сферу обороту [4, с. 11].

Таким чином, необхідною умовою забезпечення безперервності кругообігу засобів, що є на кожному підприємстві, є взаємовідносини з іншими суб'єктами господарювання при здійсненні угод по поставках матеріалів, сировини, палива, енергії, продукції, товарів і наданні послуг.

Вважаємо, що у бухгалтерському обліку гроші виконували роль рахункових з самого початку їх застосування, оскільки саме в бухгалтерському обліку гроші

завжди були присутні як інструмент обчислення вартості окремих об'єктів і системного їх узагальнення. Це ж стосується і використання грошового вимірника в статистичному узагальненні економічної інформації, зокрема в системі національних рахунків.

Правильний підхід до управління та контролю за дотриманням касової та розрахунково-платіжної дисципліни в сучасних умовах набуває важливого значення, особливо в тих підприємствах, де значна частина господарських операцій здійснюється через касу готівкою.

Статтею 3 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" передбачено, що метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [5]. Згідно цього положення, приходимо до висновку, що засоби контролю повинні бути спрямовані на підтвердження або заперечення повноти, правдивості та неупередженості цієї облікової інформації.

Однак, чи повинна мати облікова інформація лише ці три властивості аби бути корисною для споживача? Звичайно, ні. Якщо облікова інформація буде повною, однак занадто складною, нераціональною по своїй побудові, кінцевий користувач ризикує за потоком фактів господарського життя, оформлених у цифрові дані та звітні форми втратити низку показників, які йому справді потрібні. Попри правдивість інформації, остання може бути неекономічною, що призведе до перевищення витрат на її отримання над очікуваними результатами від використання, що може вилитися в перевищення кошторисних витрат на ведення бухгалтерського обліку та недотримання часових параметрів. І, нарешті, неупередженість у формуванні облікових даних ще не гарантує їх релевантність, тобто відношення до проблеми, для вирішення якої вони призначалися. В такому випадку користувач отримуватиме відомості, які не відповідають його запиту.

Отже, квінтесенцією здійснення бухгалтерського обліку є отримання якісної інформації (вона може бути встановлена бухгалтерською службою, зовнішніми та внутрішніми користувачами), яка є корисною для кінцевого споживача. Показник корисності визначається виключно споживачем інформації і випливає як з можливості та доцільності використання її для прийняття рішень так і з результатів останніх.

Однак, при дослідженні підприємства нами встановлено суттєвий дисбаланс між потребами користувачів та практичною значимістю відомостей, які вони отримують. В системі координат „бухгалтер-керівник" це виливається в наступному: менеджер отримує дані, які йому насправді не потрібні для прийняття поточних рішень або ускладнені зайвими підрахунками; наявною є відсутність вчасного коригування неточних відомостей, спрямованих вищому керівництву; неврегульованим залишається механізм виявлення та покарання осіб, винних у невчасному та неповному подання інформації тощо. Наявні на підприємстві засоби контролю не вирішують цього комплексу проблем, оскільки часто здійснюються формально, абстраговано від потреб користувачів, без врахування середовища діяльності, зовнішніх факторів та кінцевих

результатів. Для розв'язання виділених завдань нами рекомендується використання методів „активного" контролю, який, серед іншого, базується на максимальному врахуванні потреб користувачів облікової інформації за рахунок встановлення цінності останньої.

Таким чином перед нами постає завдання сформувати модель оцінки якості інформаційного потоку щодо обліку грошових коштів від бухгалтерської служби до керівництва підприємства засобами економічного контролю.

В основі пропонованої моделі оцінки якості облікової інформації про рух грошових коштів лежать три взаємопов'язані твердження:

1. Бухгалтерська служба підприємства повинна намагатися максимально задовольнити інформаційні потреби споживачів.

2. Споживач прагне до максимізації показника цінності отримуваної ним інформації.

3. Цінність інформації є показником її якості (чим вища якість генерованої суб'єктом інформації тим більшу цінність вона має для кінцевого одержувача). Якість, в свою чергу, складається з низки споживчих характеристик.

Твердження №1 випливає безпосередньо зі статті 3 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Бухгалтерію можна порівняти зі своєрідним фільтром, який акумулює інформацію про господарські процеси, які відбуваються на підприємстві або стосуються його, опрацьовує її і подає в адаптованому вигляді кінцевому користувачу. Функція останнього зводиться до прийняття максимально ефективних рішень, базованих на отриманій інформації. Тому кінцевий споживач є зацікавлений в отриманні найбільш цінної для нього інформації. Цей факт зафіксований в твердженні №2. Цінність для користувача прямо пов'язана з якістю для бухгалтерської служби. Якщо виключити фактор випадковості, то неможливо на основі представленої неякісної інформації сформувати ефективне управлінське рішення (твердження №3).

Список використаних джерел

1. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] / за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 672 с.

2. Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі [Текст] : практ. посіб. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2001. – 839 с.

3. Сопко, В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством [Текст] : навч. посіб. / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

4. Лютий, І.О. Грошово-кредитна політика в умовах перехідної економіки [Текст] : монографія / І.О. Лютий – К.: Атіка, 2000. – 240 с.

5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 – 14 від 16.07.99 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2002. – № 84. – С. 25–31.

УДК 657.1

Ніколашин Андрій
к.е.н., доцент
Мельничук Микола
студент магістратури
Подільський державний аграрно-технічний університет
м. Кам'янець-Подільський

МІСЦЕ ДОКУМЕНТООБІГУ В ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Анотація

У статті розглянуто питання порядку документального оформлення обліку виробничих запасів, а також запропонована побудова графіку документообігу з обліку виробничих запасів.

***Ключові слова**: документообіг, виробничі запаси, накладні, лімітно-забірні картки.*

Реформування діючої системи обліку та впровадження вітчизняних стандартів внесли суттєві зміни у методику та організацію облікового процесу, в тому числі і обліку виробничих запасів. Підприємства одержали значні можливості у виборі правил ведення облікової політики у відповідності до специфіки виробництва. А це в свою чергу потребує належної організації обліку, контролю та аналізу виробничих запасів.

Крім того, постійні зміни чинного законодавства України, умов використання капіталу, зростаючі вимоги користувачів інформації, трансформація вітчизняного бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів зумовлюють об'єктивну необхідність поглиблення дослідження питань обліку контролю та аналізу виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах.

Серед науковців, що займалися вивченням проблеми обліку виробничих запасів, слід виділити таких вітчизняних вчених, як Н. Борщ, Ф.Ф. Бутинець [1], І. Буфатіна, С.Ф. Голов [2], Н.М. Грабова, С.І. Дерев'янко, В.П. Завгородній, Г.Г. Кірейцев, О.В. Мурашко, М.Ф. Огійчук, В.В. Сопко [3], Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко та інші вчені; серед зарубіжних вчених найбільш значний вклад в вивчення досліджуваної теми зробили: С.В. Абрамов, Р.Н. Антоні, С.А. Вирабов, П.А. Костюк, О.А. Кролі, А.Ш. Маргуліс, Б. Нідлз та інші.

В сучасних умовах господарювання важливого значення набуває:

- удосконалення обліку виробничих запасів;
- забезпечення суворого порядку їх зберігання;
- впровадження ефективних форм контролю за ефективністю їх використання.

Правильна і раціональна організація обліку запасів забезпечується чіткою системою документообороту і суворим порядком оформлення операцій з руху матеріалів. Усі операції пов'язані з надходженням, переміщенням і відпуском виробничих запасів повинні оформлятися первинними документами [3, с. 9].

Основними документами, що відображають відпуск матеріалів зі складу для внутрішньогосподарських потреб, є лімітно-забірні картки, накладні-вимоги.

На підставі залишків на перше число місяця, які виводяться по кожному

номенклатурному номеру в картках складського обліку, складаються відомості обліку залишків запасів (сальдові відомості), які використовуються для порівняння даних аналітичного і синтетичного обліку виробничих запасів.

Документальне оформлення надходження матеріальних, сировинних і паливних ресурсів, їх наявності та витрачання є досить складним процесом, адже структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів. Крім того, для забезпечення своєчасного відображення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку на підприємствах повинні бути чітко визначені терміни передачі первинних документів до бухгалтерії.

Від правильності документального оформлення операцій з надходження виробничих запасів залежить правильне віднесення їх вартості на витрати виробництва, а також реальність оцінки незавершеного виробництва та його відображення у звітності.

Документообіг сільськогосподарських підприємств повинен містити таку інформацію:

- кількість і назви підрозділів, через які проходить кожний первинний документ;
- посади виконавців, які працюють з ним;
- мінімальний і максимальний строки перебування первинних документів у підрозділі або у виконавця;
- в який момент кожен вид первинних документів складають, приймають до обліку, передають в обробку і здають в архів.

Ряд проблем при обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах виникає саме при відсутності графіка документообігу. Швидше за все, це пов’язано з тим, що нормативні акти з даного приводу зберігають горде мовчання. Проте, підприємство в цілому і керівник з головним бухгалтером зокрема, повинні бути зацікавлені в наявності графіка документообігу. Згідно з п.5 ст.8 Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підприємство на свій розсуд затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, а п.6 тієї самої статті наполягає на тому, щоб керівник створив необхідні умови для бездоганного ведення обліку, забезпечив неухильне виконання всіма підрозділами, службами і працівниками, причетними до обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення і подання для обліку первинних документів [4].

В Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну України від 24.05.1995 р.№88 п.5.3 відмічено, що найчастіше графік документообігу на підприємстві оформляють у вигляді схеми або переліку робіт зі створення обробки та перевірки документів, виконуваних кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв’язку і строків виконання робіт. Щоб правильно був налагоджений рух документів, необхідно належним чином складати документооборот [5].

Можна виділити такі напрямки удосконалення документообороту:

1) використання документів з наперед заповненими постійними реквізитами (фірмовими бланками) та широке використання комп'ютерних програм;

2) скорочення кількості документів, які виписуються та обробляються, в результаті застосування накопичувальних та багатострокових документів, зручного розташування реквізитів;

3) раціоналізація документообігу шляхом скорочення кількості осіб, які приймають участь у складанні документів, ліквідація некорисної документації, застосування прогресивних форм організації обліку, попереднє планування документообігу.

Слід наголосити, що документооборот має дуже важливе значення. Відобразимо рух деяких документів з обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах (табл. 1).

Таблиця 1

Графік документообігу щодо обліку виробничих запасів

№ п/п	Перелік документів, які здаються в бухгалтерію	Відпові-дальна особа за складання і здачу документів	Строк здачі документів	Підпис відпові-дальної особи	Особа, яка приймає і перевіряє документи	Особа, що затверджує документи
1	Звіт про рух матеріальних цінностей	Зав. складом ПІБ*	Щомісячно 1 числа	підпис	ПІБ	ПІБ
2	Звіт по переробці в млині	Зав. складом ПІБ	Щомісячно 1 числа	підпис	ПІБ	ПІБ
3	Відомості витрати кормів	Бригадири тваринницьких ферм ПІБ	28-29 числа кожного місяця	підпис	ПІБ	ПІБ
4	Акти на списання добрив і отрутохімікатів	Бригадири польових і садових бригад ПІБ	В тижневий строк після внесення	підпис	ПІБ	ПІБ
5	Акти на списання насіння і посадкового матеріалу	Бригадири польових і садових бригад ПІБ	В тижневий строк після посіву чи посадки	підпис	ПІБ	ПІБ
6	Звіт про рух будматеріалів та інших ТМЦ	Старший виконроб ПІБ	Щомісячно 25 числа	підпис	ПІБ	ПІБ
7	Звіт про рух мінеральних добрив та отрутохімікатів	Головний агроном ПІБ	Щомісячно до 1 числа	підпис	ПІБ	ПІБ
8	Звіт про рух вет. медикаментів	Головний ветлікар ПІБ	Щомісячно 28 числа	підпис	ПІБ	ПІБ

*ПІБ – прізвище, ім'я та по батькові

Список використаних джерел

1. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] / за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 672 с.
2. Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі [Текст] : практ. посіб. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2001. – 839 с.
3. Сопко, В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством [Текст] : навч. посіб. / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 – 14 від 16.07.99 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2002. – № 84. – С. 25–31.
5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» №88 від 25 травня 1995 року. Режим доступу: //zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

УДК 657

Очеретна Марія
науковий співробітник
ДННУ «Академія фінансового управління»
м. Київ

СИСТЕМА НАГЛЯДУ ЗА ДОТРИМАННЯМ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД

Анотація

У статті розглянуто вимоги Європейського союзу щодо нагляду за фінансовою інформацією. Наведено досвід Німеччини у забезпеченні дотримання міжнародних стандартів фінансової звітності, який може бути корисним для України на шляху до вступу у Європейський союз і конвергенції вітчизняного законодавства з європейським.

Ключові слова: *фінансова звітність, міжнародні стандарти, нагляд, фінансова інформація, інфорсмент.*

Починаючи з січня 2012 року в Україні запроваджено обов'язкове застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) для публічних акціонерних товариств та інших суб'єктів суспільного інтересу. Це вагомий крок на шляху до підвищення якості фінансової звітності вітчизняних компаній. Проте, встановлення вимоги щодо застосування стандартів не обов'язково означає її дотримання. Дослідження [1] вказують, що ефект від запровадження МСФЗ більш помітний в тих країнах, де сформована потужна, функціонуюча правова система та система «інфорсменту» (забезпечення дотриманням вимог) МСФЗ.

В Україні суб'єкти господарювання подають фінансову звітність до Державної служби статистики України, центральних органів виконавчої влади, в сфері управління яких вони знаходяться, а також до органів, уповноважених на регулювання відповідних ринків. Здебільшого вони лише збирають дані фінансової звітності та використовують їх для статистико-аналітичних узагальнень або просто розміщують у себе на веб-сайті. Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку здійснює перевірки діяльності емітентів цінних паперів з питань дотримання вимог законодавства про цінні папери та/або акціонерні товариства, проте перевірка дотримання стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності до їх компетенції не входить. Тобто питання інфорсменту МСФЗ в Україні не врегульовано.

В умовах прагнення України до вступу в Європейський союз (далі – ЄС) дослідження європейської системи інфорсменту МСФЗ дозволить використати набутий досвід для побудови надійної системи інформаційного забезпечення користувачів фінансової звітності, яка б відповідала вимогам ЄС та сьогодення.

Вимога до держав-членів ЄС вживати належних заходів для забезпечення дотримання МСФЗ компаніями міститься у Регуляторному Акті Європейського Парламенту та Ради від 19 липня 2002 року № 1606/2002 «Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» [2, с. 4]. З метою підтримки країн з питань розробки загального підходу до нагляду за дотриманням вимог МСФЗ Актом був встановлений спеціальний орган – Комітет європейських органів з регулювання ринків цінних паперів (The Committee of European Securities Regulators – CESR). CESR визначив основні принципи наглядової діяльності в європейських країнах, затвердивши два стандарти: Стандарт 1 «Нагляд за дотриманням вимог до фінансової інформації в Європі» (CESR/03-0731) та Стандарт 2 «Координація наглядової діяльності» (CESR/03-317c2).

У 2010 році CESR було замінено Європейським органом у сфері цінних паперів та ринків (European Securities and Markets Authority – ESMA), який надає можливість обговорення практичного досвіду з питань нагляду за дотриманням МСФЗ через координаційні засідання європейських наглядачів (European Enforcers Coordination Sessions – EECS) – 39 європейських органів з 30 країн в Європейського економічного простору (далі – ЄЕП).

EECS також сприяє гармонізації застосування МСФЗ в ЄЕП шляхом визначення областей, які не охоплені стандартами фінансової звітності або які можуть бути інтерпретовані зі значними розбіжностями, та направлення цієї інформації до Комітету з інтерпретації МСФЗ (International Financial Reporting Standards Interpretation Committee – IFRS IC) по мірі необхідності.

Безпосередній нагляд за лістинговими компаніями та їх фінансовою інформацією в країнах ЄЕП здійснюється національними компетентними органами (National Enforcers of financial information).

У відповідності зі статтею 24.1 Директиви ЄС «Про прозорість», в кожній державі-члені ЄЕП призначається компетентний орган для нагляду за фінансовою інформацією [3]. Здебільшого, наглядовими органами є органи з регулювання та нагляду за фінансовими ринками, комісії з цінних паперів та центральні банки. Також в якості одного з компетентних органів можуть призначатися інші регулятори: Орган з регулювання бізнесу (Данія), Рада з

фінансової звітності (Великобританія), біржі (Швеція), Орган з питань нагляду за аудитом та бухгалтерським обліком (Ірландія). В ряді країн нагляд здійснюють одночасно кілька органів, розподіляючи сфери нагляду або функції (Данія, Швеція, Німеччина, Італія, Португалія, Ірландія). В кількох країнах центральний банк здійснює нагляд одноосібно (Чехія, Литва, Словаччина).

Однією з країн, що мають потужну систему нагляду за дотриманням вимог до фінансової звітності є Німеччина.

Німеччина здійснила законодавче впровадження принців нагляду, закладених у Стандарті 1 CESR, у 2004 році прийняттям Закону про нагляд за фінансовою звітністю компаній [4]. Ним встановлено дворівневу систему нагляду. Перший рівень представляє призначена урядом приватна інституція – Рада із забезпечення дотримання стандартів фінансової звітності (Financial Reporting Enforcement Panel – FREP), яка є виконавчим органом, другий рівень – це державний нагляд, що здійснюється Федеральним органом з фінансового нагляду Німеччини (German Federal Financial Supervisory Authority- BaFin).

Усі лістингові компанії зобов'язані щорічно сплачувати внески на здійснення нагляду у розмірі 9 відсотків від суми біржового обороту їх цінних паперів. Крім цих внесків, відповідно до закону Німеччини «Про торгівлю цінними паперами» [5], діяльність BaFin та FREP фінансується за рахунок:

1) 68 % від третини обсягу операцій кредитних інституцій та установ;
2) 4 % від третини обсягу операцій біржових брокерів та підприємств, допущених до торгів, які не відносяться до пункту 1;
3) 9 % від результату від звичайної діяльності або валових надходжень від надання інвестиційних послуг або приватної торгівлі.

FREP ініціює перевірку у трьох випадках: якщо BaFin зробив запит на перевірку, якщо існують конкретні індикатори невиконання вимог стандартів (перевірка з причини) або без конкретних індикаторів (вибіркова перевірка).

Вибіркова перевірка здійснюється з урахуванням визначеного кола питань, що носять ризиковий характер і можуть вплинути на інтереси зацікавлених осіб, громадськості та отримання доходу компанією. Наприкінці кожного року FREP публікує на своєму сайті перелік сфер на яких акцентуватиметься увага при здійсненні вибіркової перевірки у наступному році.

При перевірці компанії з конкретних причин, сфера огляду обмежується розділами, щодо яких індикатори свідчать про порушення вимог.

Після здійснення перевірки FREP звітує перед відповідальною Палатою, яка визначає чи відповідає фінансова звітність компанії вимогам стандартів. Якщо Палата робить висновок, що звітність не містить помилок, вона повідомляє про це компанію та BaFin. Якщо Палата робить висновок, що звітність містить помилки, компанії пропонується опублікувати цей факт, інформацію про помилки та обґрунтування. Якщо компанія не погоджується із результатами перевірки та необхідністю їх публікації BaFin дає розпорядження провести державну перевірку компанії (2-й рівень нагляду) з метою підтвердження чи спростування висновку FREP. У разі підтвердження результатів BaFin віддає наказ про публікацію помилок.

Якщо в ході перевірки встановлено, що фінансова звітність має помилки, компанія повинна опублікувати інформацію щодо помилок і обгрунтувння в

електронному Федеральному Віснику і міжрегіональній фінансовій газеті.

У 2013 році FREP здійснила 110 перевірок, з них – 98 вибіркових. У 14% випадків фінансові звіти містили помилки. Це є кращим показником за минулорічний, який становив 16%. Загалом з 2010 року часка випадків виявлення помилок під час перевірок знизилась на 12 % [6].

Досвід Німеччини вказує на позитивний ефект від нагляду за дотриманням стандартів звітності щорічним зменшенням кількості виявлених в ній помилок. Загалом у ЄС до цього питання прикута значна увага регуляторів, оскільки інфорсмент МСФЗ є важливим елементом побудови надійної системи інформаційного забезпечення користувачів фінансової звітності. Врахування вимог ЄС сприятиме конвергенції вітчизняного законодавства з європейським.

Список використаних джерел

1. H. Christensen Mandatory IFRS Reporting and Changes in Enforcement. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://business.rice.edu/uploadedFiles/Faculty_and_Research/Academic_Areas/Accounting/papers/Paper_Hail.pdf

2. Regulation of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 N 1606/2002 on the application of international accounting standards [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2002R1606:20080410:EN:PDF.

3. Directive 2004/109/EC of the European Parliament and of the Council of 15 December 2004 on the harmonisation of transparency requirements in relation to information about issuers whose securities are admitted to trading on a regulated market [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02004L0109-20080320&from=EN

4. Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen vom 15. Dezember 2004. [Електроний ресурс]. – Режим доступу: http://www.gesmat.bundes-gerichtshof.de/gesetzesmaterialien/15_wp/Bilanzkontrollgesetz/bgbl104s3408.pdf

5. Securities Trading Act on 09 September 1998 [Електроний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bafin.de/SharedDocs/Aufsichtsrecht/EN/Gesetz/wphg_101119_en.html?nn=2821360# doc2684270bodyText108.

6. FREP Annual Activity Report 2013, 30 January 2014 [Електроний ресурс]. – Режим доступу: http://www.frep.info/docs/jahresberichte/2013/2013_tb_en.pdf

УДК 657.631.1

Романець Василь
студент магістратури
Дуганець Наталія
к.е.н., доцент
Подільський державний аграрно-технічний університет
м. Кам'янець-Подільський

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Анотація

У статті розглянуто значимість та важливість виробничих запасів для нормального функціонування підприємства. Запропоновано шляхи вдосконалення організації обліку запасів на підприємстві.

***Ключові слова**: виробничі запаси, організація обліку запасів, первинні документи, облікові регістри.*

Для здійснення господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються виробничі запаси, які є найбільш важливою та значною частиною активів підприємства. З одного боку, сформовані виробничі запаси забезпечують постійність, безперервність та ритмічність діяльності підприємства, гарантують його економічну безпеку, а з іншого – виробничі запаси на рівні великих промислових підприємств потребують великих капіталовкладень. Тому, від організації та ведення обліку виробничих запасів залежить точність визначення прибутку підприємства, його фінансовий стан, конкурентоспроможність на ринку та в цілому ефективність роботи підприємства.

Багатьох економістів турбують проблеми розвитку та удосконалення обліку та контролю виробничих запасів. Даній тематиці присвятили свої наукові праці такі відомі вчені, як Бутинець Ф. Ф., Валуєв Б.І., Голов С. Ф., Жилкіна Л. В., Гуцайлюк З. В., Кужельний М.В., Лінник В.Г., Рудницький В.С., Ткаченко Н.М., Сопко В.В., Смоленюк П.С. Проте, у процесі реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів змінюються вимоги до обліку виробничих запасів на підприємствах України. Незважаючи на те, що виробничі запаси стали одним з перших об'єктів обліку та підлягали досить ретельному контролю, окремі питання щодо обліку виробничих запасів залишаються недостатньо вивченими і вимагають детального розгляду.

Головною передумовою успішного здійснення виробничого процесу як основної ланки діяльності господарського суб'єкта є наявність та раціональне використання виробничих запасів.

Одним із напрямів удосконалення обліку наявності та руху виробничих запасів на підприємстві є спрощення оформлення операцій, які пов'язані з оприбуткуванням та витратами матеріальних цінностей. Відпуск матеріалів у виробництво, де це доцільно, можна оформляти на підставі встановленого ліміту безпосередньо в картках складського обліку матеріалів, передбачивши в

них підпис особи, яка отримує цінності. Також можна на картках складського обліку відображати і внутрішнє переміщення цінностей.

Виходячи з вимог ринкової економіки, необхідно удосконалювати методологію бухгалтерського обліку матеріальних ресурсів. Необхідно стежити за ретельним і своєчасним проведенням інвентаризацій, контрольних та вибіркових перевірок, які мають велике значення у збереженні матеріалів.

Для забезпечення збереження виробничих запасів, правильного приймання, зберігання та відпуску велике значення має наявність на підприємстві в достатній кількості складських приміщень, оснащених ваговими та вимірювальними приладами, мірною тарою та іншими пристосуваннями.

Важливим напрямом удосконалення процесу формування запасів та підвищення ефективності управління ними в умовах реформування економічної системи є визначення оптимальної потреби в них [1]. У зарубіжній практиці управлінню оборотними активами приділяється значно більше уваги, ніж в Україні. Одним із напрямків є оптимізація формування виробничих запасів.

Основними напрямами удосконалення обліку виробничими запасами є: узагальнення теоретико-методологічних основ обліку, аналізу і контролю виробничих запасів, визначення їх суті та класифікації; удосконалення методико-організаційних основ фінансового та управлінського обліку виробничих запасів, а також їх контролю; проектування системи економічного аналізу та контролю ефективності використання виробничих запасів; розробка системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами .

У наш час існує необхідність й одночасно можливість нових організаційних і методичних підходів у вирішенні проблем обліку запасів, пов’язаних, з однієї сторони, з переходом на ринкові відносини й міжнародні стандарти, з іншої – з широким впровадженням комп’ютерних технологій [2, с. 321].

Поліпшенню ресурсопостачання сприяє впорядкування первинної документації, широке впровадження типових уніфікованих форм, підвищення рівня автоматизації обліково-обчислювальних робіт, забезпечення строгого порядку приймання, зберігання й витрат сировини, матеріалів, комплектуючих виробів тощо.

Необхідно також впроваджувати ефективні форми попереднього й поточного контролю за дотриманням норм запасів і витратами матеріальних ресурсів, приділяти більше уваги підвищенню вірогідності оперативного обліку руху напівфабрикатів, комплектуючих виробів, деталей і вузлів у виробництві. Дані бухгалтерського обліку повинні містити інформацію для знаходження резервів зниження собівартості продукції в частині раціонального використання матеріалів, зниження норм витрат, забезпечення належного зберігання [3].

Значно поліпшити організацію обліку виробничих запасів можна, удосконалюючи процес документування, тобто ширше використовуючи накопичувальні документи (лімітно-забірні картки, відомості тощо.), картки складського обліку як витратний документ по відпущених матеріалах (бездокументальну систему оформлення витрат матеріалів) [4].

Доцільною також є розробка єдиної форми документа (на відпущення матеріалу), призначеної для машинної обробки. У цей документ варто включити

всі об'єкти основного та допоміжного виробництва під відповідними кодами, які б указували напрям використання матеріальних ресурсів – основні вироби, запасні частини, товари народного споживання, разові замовлення, ремонтно-експлуатаційні потреби.

Щоб уникнути помилок і порушень при збору та реєстрації оперативних фактів про виробничі запаси, що підлягають обліку, доцільно розробити детальні інструкції конкретним виконавцям (у вигляді посадових інструкцій, виписок з графіків документообігу) про порядок і терміни реєстрації даних, а також використовувати систему заохочень і покарань за виконання своїх обов'язків виконавцями. Проведення контрольних заходів (ревізії, звірки, інвентаризації) знижують ризик неефективної системи збору і реєстрації оперативного факту.

Доцільне використання на всіх ділянках обліку уніфікованих форм документації. Крім того:

- створення графіків документообігу з обліку запасів і доведення до виконавців їх функцій при створенні і перевірці первинного документа;
- видача розпорядчої документації особам, що відповідають за здійснення тієї або іншої господарської операції, і мають право підпису первинних документів;
- контроль з боку працівників бухгалтерії за правильністю оформлення первинної документації з обліку виробничих запасів (включення в обов'язок бухгалтера, що робить обробку документа, цієї функції через посадові інструкції та встановлення відповідальності за її недотримання);

Таким чином, реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку запасів вітчизняними підприємствами призведе до значного підвищення результативності їх фінансово-економічної діяльності, дозволить налагодити більш дієвий і менш трудомісткий облік, контроль за наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, а також досягти їх економії.

Список використаних джерел

1. Малюга, Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку : Теорія, практика, перспективи [Текст] / Н. М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 2007. – 384 с.
2. Сопко, В. В. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посібник. для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / В. В. Сопко та ін. – Тернопіль: Астон, 2009. – 496с.
3. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – [8-те вид., перероб. і доп.]. – Житомир: ПП "Рута", 2009. – 912с.
4. Швець, В. Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / В. Г. Швець. – [2-ге вид.,перероб. і доп.].– К.: Знання, 2006. – 525 с.

УДК 657.1

Сава Андрій
к.е.н., с.н.с., завідувач відділу
Тернопільська державна сільськогосподарська
дослідна станція ІКСГПН НААН
м. Тернопіль
Палюх Микола
к.е.н., доцент
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ОБСЛУГОВУЮЧИХ КООПЕРАТИВАХ

Анотація

В статті розглянуто особливості організації бухгалтерського обліку на прикладі сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах, які ведуть облік специфічних об'єктів та господарських операцій, та запропоновано загальні підходи до її реалізації на практиці.

***Ключові слова**: сільськогосподарський обслуговуючий кооператив, виробничо-фінансова діяльність, бухгалтерський облік, стандарти обліку, організація, об'єкти обліку, план рахунків.*

Сільськогосподарська кооперація має подвійну природу. З одного боку, сільськогосподарський кооператив – це підприємство, яке керується інтересами своїх клієнтів-членів, а з другого – це база для формування соціального капіталу населення, розвитку сільських територій, створення робочих місць, підвищення кваліфікації сільських жителів. Такі умови його функціонування відображають неприбуткову природу обслуговуючих кооперативів (надалі – СОК), у зв'язку із чим виникає необхідність обґрунтування організації бухгалтерського обліку їх діяльності.

Загальні принципи і засади організаційних правил обліку в СОК визначаються нормативно-правовими актами з питань ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в Україні.

Згідно Закону України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] кожен СОК проводить роботу з організації бухгалтерського обліку, яка завершується формуванням наказу про облікову політику і затвердженням положень, що не суперечать чинному законодавству. СОК також надано право:

- визначати за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою – голова правління чи виконавчий директор) відповідно до установчих документів облікову політику кооперативу;
- обирати форму бухгалтерського обліку, як певну систему регістрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених законодавством, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробляти систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначати права

працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджувати правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і регістрів аналітичного обліку;

- виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності кооперативу.

Щодо інших нормативних документів з бухгалтерського обліку, то ключовими для виконання облікових процедур в СОК є положення з бухгалтерського обліку, які регулюють питання формування капіталу, руху активів, виконання зобов'язань та формування фінансового результату: П(С)БО 7 «Основні засоби» [2], П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [3], П(С)БО 9 «Запаси» [4], П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [5], П(С)БО 11 «Зобов'язання» [6], П(С)БО 14 «Оренда» [7], П(С)БО 15 «Дохід» [8] та П(С)БО 16 «Витрати» [9].

Ще одним важливим критерієм вибору організаційної форми в СОК є його розмір. Так, залежно від кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції за рік кооперативи можуть бути віднесені до малих, середніх або великих підприємств. Це впливає на вибір плану рахунків, форм регістрів та форм фінансової звітності. Зокрема, СОК, які критеріям малих підприємств, складають і подають фінансову звітність як суб'єкт малого підприємництва. Тоді як середні та великі – складають фінансову звітність на загальних підставах.

Слід зауважити, що особливості організації та методики бухгалтерського обліку основних операцій в СОК визначені такими специфічними об'єктами:

1. Формуванням пайового та неподільного фондів.
2. Порядком розрахунків за надані послуги з членами кооперативу та третіми особами.
3. Визнанням витрат та калькулюванням собівартості послуг, що надаються сільськогосподарським обслуговуючим кооперативом.
4. Розподілом річного результату діяльності кооперативу.

Організація обліку власного капіталу СОК полягають головним чином у потребі розподілу аналітичного обліку за видами фондів, описаних в законодавстві про кооперацію та сільськогосподарську кооперацію, а також у необхідності виділення у окремі групи членів та асоційованих членів, оскільки перші беруть участь лише у формуванні пайового капіталу, останні – і пайового, і неподільного капіталу. При цьому слід враховувати, що вступні внески членів кооперативу та пайові внески, які підтверджують право на членство чи асоційоване членство, є обов'язковими; окрім того, допускається внесення додаткових паїв як членами, так і асоційованими членами. Попри однакову пайову природу цих внесків, очевидною є необхідність розмежування їх за складовими пайового капіталу у бухгалтерському обліку. Персоніфікації потребує і відображення прав власності членів та асоційованих членів кооперативу на паї та додаткові паї, що зумовлює необхідність розробки та запровадження відповідної первинної та зведеної документації.

Взаємовідносини з контрагентами СОК, як і у всіх інших структурах, поділяються на розрахунки з кредиторами та розрахунки з дебіторами. Розрахунки з кредиторами СОК не відрізняються від порядку їх здійснення у підприємствах та організаціях, основна діяльність яких спрямована на

отримання прибутку, адже у цій площині кооператив вступає у відносини з учасниками економічних відносин, які, постачаючи йому засоби праці, предмети праці, товари, роботи та послуги, переслідують ціль отримання прибутку від операцій з ним. Тому і порядок відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з кредиторами кооперативу ідентичний методиці обліку в звичайних сільськогосподарських підприємствах.

Відмінними в плані бухгалтерського обліку є розрахунки з дебіторами кооперативу, особливо по наданню послуг, що визначені статутними документами. Порядок відображення в обліку руху товарів, робіт, послуг в значній мірі залежить від типу кооперативу і, відповідно, від виду його діяльності за законодавством про сільськогосподарську кооперацію. Така ж залежність спостерігається і між наданням послуг членам кооперативу та третім особам, а механізми руху цінностей, які постачаються кооперативами членам та третім особам у постачальницьких кооперативах, та руху продукції (біологічних активів) членів кооперативу, що надається для реалізації через заготівельно-збутовий кооператив, що пов'язані з передачею прав власності на відповідні цінності, визначають індивідуальні особливості бухгалтерського обліку руху цих ресурсів.

Якщо в обліку розрахунків за надані послуги, виконані роботи, поставлені продукцію та товари у прибуткових підприємствах аналітичний облік ведеться за «продуктовою» ознакою, то в СОК очевидною є необхідність ведення аналітичного обліку за відповідними напрямами.

По закінченні ж господарського року, коли, згідно з законодавством про кооперацію та сільськогосподарську кооперацію, настає час виплати кооперативних виплат членам та отримання часток результату кооперативу на паї членів та асоційованих членів кооперативу, характер підсумкових операцій свідчить уже про те, що вони є і учасниками діяльності кооперативу та його співзасновниками. Саме цими двома складовими – клієнтською природою та природою учасника – і визначаються особливості ведення бухгалтерського обліку розрахунків.

Вимозі поділу аналітичного обліку за видами діяльності СОК підпорядковані і особливості розмежування витрат та калькулювання собівартості послуг, що надаються кооперативом. При цьому слід ще раз наголосити, що і членам кооперативу, і третім особам виконуються одні і ті ж операції. Це означає, що витрати на виробництво цих послуг (окрім тих, за якими можна визначати точну фактичну собівартість за кожним з замовлень) збиратимуться разом, і фактична собівартість кожної з них визначатиметься по загальній сумі затрат і по загальному об'єму надання, включаючи їх постачання членам кооперативу та третім особам. Водночас списання собівартості кожної з послуг протягом року буде розмежовуватися по відповідних субрахунках другого порядку до рахунку собівартості реалізації.

Враховуючи описані вище особливості, цілком очевидно, що окремо за операціями з членами та третіми особами в кінці року визначатиметься і фінансовий результат діяльності СОК. Фінансові результати операційної діяльності кооперативу розподілятимуться на результат по неприбутковій діяльності, результат по прибутковій діяльності, а в заготівельно-збутових

кооперативах – ще і на результат розрахунків з покупцями продукції членів кооперативу (який повинен дорівнювати нулю).

Позитивний результат діяльності кооперативу по наданню послуг членам являтиме собою суму переплати ними за послуги кооперативу понад фактичну вартість реалізованих послуг (включаючи частину витрат періоду, що відноситься на операції по неприбутковій діяльності). Результат операцій з третіми особами формуватиме прибуток від неосновної діяльності СОК, який підлягає оподаткуванню відповідно до вимог податкового законодавства.

Усі перелічені вище особливості і визначають необхідність побудови бухгалтерського обліку особливих об'єктів та сфер діяльності у СОК, на підтвердження їх неприбуткового статусу та доведення суті обслуговуючої кооперації на селі шляхом застосування облікових інструментів, які забезпечили б чітке усвідомлення різниці між посередницькими та сервісними підприємствами, що надають послуги, аналогічні тим, які пропонуються чинним законодавством та кооперативними принципами, але за ринковими цінами, та власне природою неприбуткової кооперативної структури.

Список використаних джерел

1. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 1999-2011.
2. Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 «Про затвердження П(С)БО 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00.
3. Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 «Про затвердження П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99.
4. Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 «Про затвердження П(С)БО 9 «Запаси» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99.
5. Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 «Про затвердження П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99.
6. Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 «Про затвердження П(С)БО 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00.
7. Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 «Про затвердження П(С)БО 14 «Оренда» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00.
8. Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 «Про затвердження П(С)БО 15 «Дохід» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.
9. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р № 318 «Про затвердження П(С)БО 16 «Витрати» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.

УДК 657

Сарапіна Ольга
д.е.н., професор
Кутишенко Яна
магістр
Херсонський національний технічний університет
м. Херсон

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Анотація

У статті розглянуті підходи щодо сутності прибутку, досліджено і проаналізовано класифікаційні ознаки фінансових результатів.

Ключові слова: *фінансові результати, прибуток, збиток, сукупний дохід, класифікація, аналітичний облік, план рахунків.*

Еволюція теоретичних підходів до сутності прибутку й збитку показує її складність та багатовимірність, характеризується рівнем розвитку світогляду науковців певного часу та розкриває політичний аспект трактування фінансових результатів, але досліджені визначення, в основному, не суперечать одне одному, а навпаки є взаємодоповнюючими.

Незважаючи на спільні ознаки та відмінностівтрактуванніприбутку різними науками, можна сформувати два підходи до визначення його сутності: бухгалтерський та економічний. Прибуток (збиток) як економічна категорія має кількісну та якісну сторону. Прибуток з кількісної сторони –це приріст власного капіталу підприємства за рахунок перевищення доходів звітного періоду над пов'язаними з їх формуванням витратами; збиток –це зменшення власного капіталу підприємства за рахунок перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати. Прибуток з якісної сторони –це економічна форма додаткового продукту (доданої вартості). Узагальнення наукових підходів до сутності прибутку представлено на рис. 1.

Одним із найважливіших аспектів організації бухгалтерського обліку на підприємствах є розробка класифікаціїдоходів, витрат і фінансових результатів, здатної максимально задовольняти інформаційні потреби користувачів.

Практичне значення класифікації переоцінити не можливо. По-перше, вона забезпечує групування та систематизацію даних про доходи, витрати і фінансові результати, які виступають основними об'єктами бухгалтерського обліку, у різних обліково-аналітичних розтинах залежно від цільової спрямованості їх використання. По-друге, класифікація значною мірою визначає основні напрями організації бухгалтерського обліку доходів, витрат і фінансових результатів на прикладному рівні, оптимальний ступінь співвідношення та взаємозв'язку окремих його елементів, вибір відповідних методів обліку, планування, контролю, аналізу і моделювання управлінських рішень.

Класифікація повинна відповідати, як мінімум, двом постулатам:перший – вона має бути теоретично обґрунтованою; другий –застосування її на практиці визначається необхідністю.

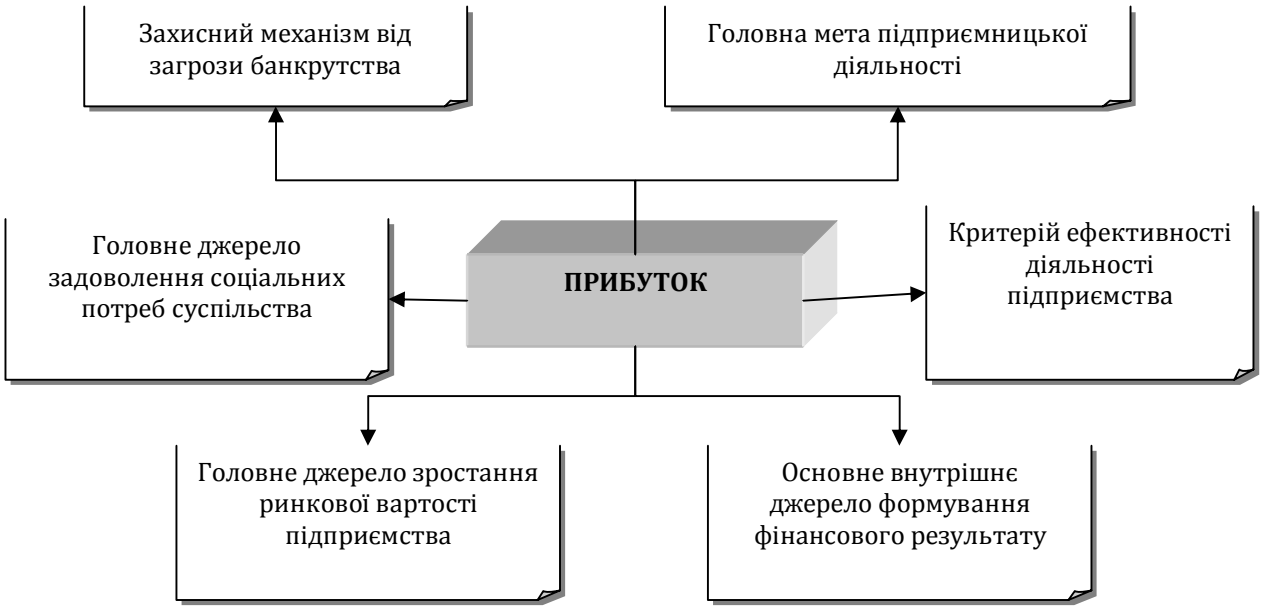


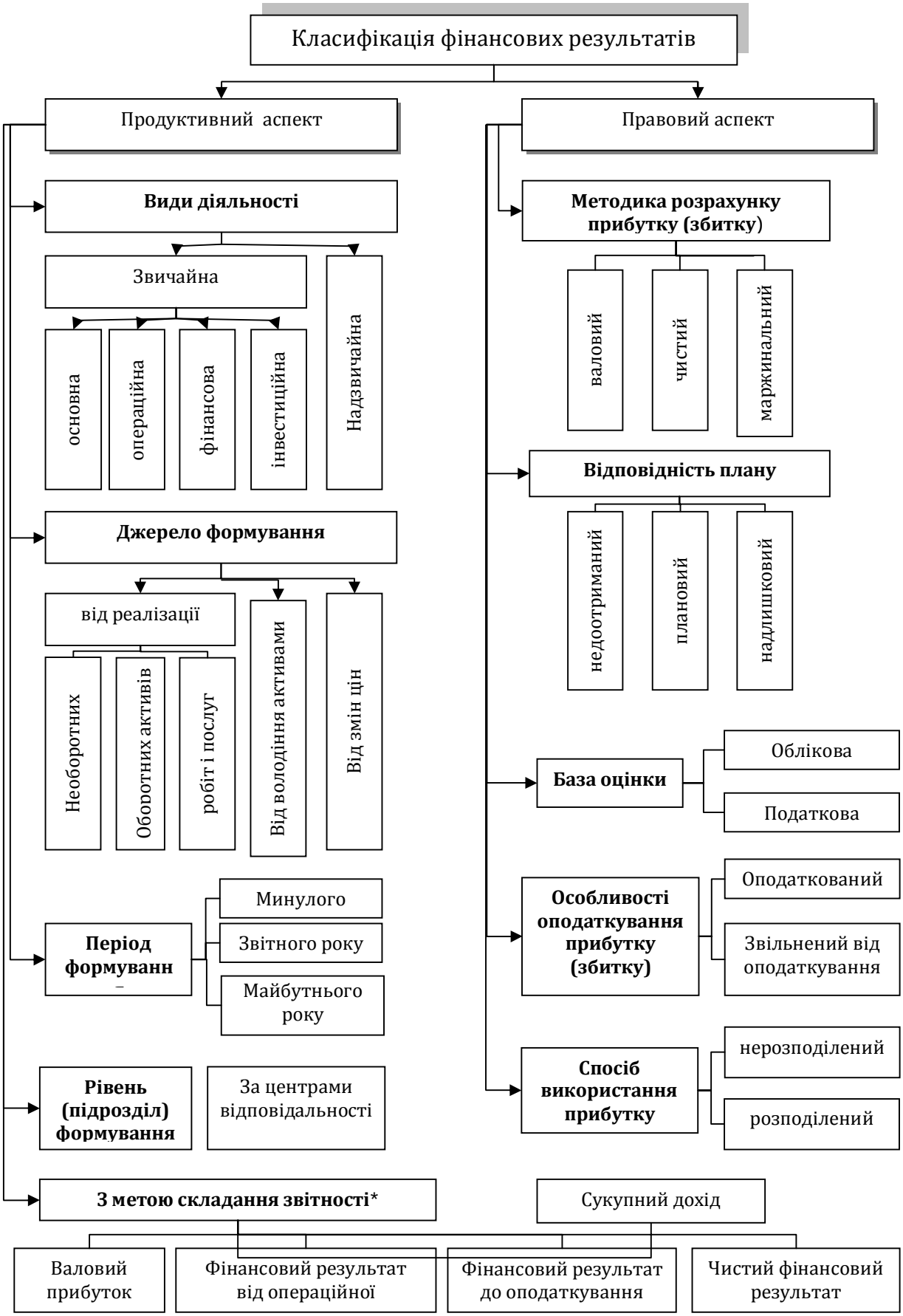
***Рис.** 1. Сутність прибутку*

Існуючі в економічній літературі підходи до класифікації фінансових результатів містять багато спірних моментів, а тому є недосконалими. З 2013 року втратив силу П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [1], в якому визначались види фінансових результатів як статті звіту. Це валовий прибуток, прибуток від операційної діяльності, прибуток від звичайної діяльності до оподаткування, прибуток від звичайної діяльності та чистий прибуток. Прийнятий НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2] ввів нову форму звіту про фінансові результати – Звіт про сукупний дохід, в якому введені такі види фінансових результатів – валовий прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, прибуток від припиненої діяльності після оподаткування, чистий фінансовий результат, інший сукупний дохід до оподаткування, інший сукупний дохід після оподаткування, сукупний дохід.

При цьому жодним нормативним документом не визначена сутність сукупного доходу, а тільки наведений алгоритм його розрахунку.

Нормативно-правові акти, що регламентують порядок визначення результатів діяльності підприємства, взагалі не містять класифікації фінансових результатів, що могла б бути використана для створення ефективних інформаційних облікових моделей.На думкуавторів, класифікація фінансових результатів, у першу чергу, необхідна для прийняття відповідних рішень користувачами, а тому повинна відображати продуктивний аспект з одного боку, й правовий аспект –з іншого у розрізі певних ознак (рис. 2).

Класифікація фінансових результатів має велике значення для організації аналітичного обліку на підприємстві. Вважаємо за доцільне введення до рахунку 79 «Фінансові результати» наступних субрахунків: 791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій», 793 «Результат інвестиційної діяльності», 794 «Інший сукупний дохід».



* запропоновано авторами

Рис. *2. Класифікація фінансових результатів*

Таким чином, класифікація фінансових результатів є вихідним моментом побудови обліку доходів і витрат. Класифікаційні ознаки мають охоплювати комплексне вивчення фінансових результатів та забезпечувати у потрібному розрізі їх групування.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 3 «Звіт про фінансові результати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http:// www.rada.gov.ua. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http:// www.rada.gov.ua. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

УДК 657.330.14

Семенишена Наталія
к.е.н., доцент
Подільський державний аграрно-технічний університет
м. Кам'янець-Подільський

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНСТИТУТ ОБСЛУГОВУВАННЯ ІНФРАСТРУКТУРИ АГРАРНОГО РИНКУ

Анотація

Досліджено зв'язок напрями спрямованості бухгалтерського обліку як засобу обслуговування інфраструктури аграрного ринку. Установлено основні критерії інституційної теорії бухгалтерського обліку. Визначено основні напрями розвитку її для обслуговування ринкової інфраструктури.

Ключові слова*: інституційна теорія, бухгалтерський облік, інфраструктура ринку.*

Відомо, що системи бухгалтерського обліку кожної країни формувалися виходячи з інтересів користувачів фінансово-економічної інформації і її затребуваності для цілей управління власністю. Особливостями еволюційного розвитку стали економічна інтеграція та відповідна ринкова інфраструктура. Бухгалтерський облік як інформаційний постачальник економічної фінансової звітності формувався практиками, тому має свою теоретичну і законодавчу основу на потреби обслуговування.

В сучасних умовах стала актуальною проблема порівнянності облікових даних, єдиний підхід до теорії бухгалтерського обліку став очевидним для зацікавлених в ній користувачів. Оскільки теорія бухгалтерського обліку дає основу для оцінки облікової практики і направляє її розвиток, важливо знати,

що у економістів до теорії обліку існують різні підходи: податковий, правовий, етичний, економічний, поведінковий, структурний і т. д. Будь-який з них має право на існування, але кожен підхід до теорії обліку робить свій вплив на систему обліку практичної діяльності.

Загальновизнано, зокрема за дослідженнями вітчизняних Ф. Ф. Бутинця, Г.Г.Кірейцева, Л.М.Кіндрацької, С.Ф.Легенчука, Н.М.Малюги, М.С.Пушкаря авторів що, виходячи з соціальності бухгалтерського обліку як науки, яка розвивається під впливом бізнесу, він сьогодні вже є не лише обліком господарської діяльності, але і аналітичною доктриною, що включає всі етапи від планування і прогнозування діяльності до контролю результативності окремих операцій і всієї діяльності, з розрахунком наслідків прийняття управлінських рішень, а отже і обслуговує панівну онову організації економіки та інфраструктуру ринку.

За мету публікації вважаємо необхідність дослідження ролі фундаментальних економічних наук у становленні та успішному розвитку такого ключового явища, як інституційна теорія бухгалтерського обліку.

Реакція теорій обліку на потреби управління може бути представлена напрямами: обліково-аналітичного забезпечення управління власністю (застосування балансової, ринкової, справедливої, заставної і ліквідаційної оцінок) і включає два блоки — майновий комплекс і алгоритм управління, як стверджує Л.А. Зімакова [6]. Алгоритм управління представлений складанням різних видів балансових звітів за допомогою використання інструментів бухгалтерського інжинірингу, в результаті яких здійснюється оцінка зміни вартості власності і на основі цього ухвалюються управлінські рішення. Таким чином, здійснюється пристосування бухгалтерського підходу до оцінки ефективності управління вартістю для отримання інформації, що економічно інтерпретується, зокрема й для інформації про управління ринками.

Слід зазначити, що у сучасних дослідженнях починає превалювати комплексний погляд на подальший розвиток теорії обліку загалом та природу облікових процесів, зокрема. Актуальність проблематики підтверджується активними дослідженнями провідних західних вчених, і загальним для їхніх досліджень стало те, що теорія обліку розглядається через призму різноманітних економічних, соціальних, інформаційних процесів, що перебувають за рамками її розгляду, але тісно з нею пов’язаних.

Незважаючи на велику кількість вітчизняних публікацій, присвячених технічним та методичним аспектам обліку, наукових праць, присвячених його інституційним аспектам, на жаль, поки що мало.

Серед вітчизняних науковців вперше бачення бухгалтерського обліку як інституту було викладене в дослідженнях О.М. Петрука. На думку автора, «бухгалтерський облік є соціально-економічним інститутом, який створює передумови та одночасно накладає обмеження на дії і можливості у підприємництві. Адже за формою бухгалтерський облік – це сукупність принципів і правил, комплексне застосування яких надає потрібну для управління інформацію [7].

Розвиваючи основи інституційної теорії бухгалтерського обліку, В.М.Жук запропонував розглядати бухгалтерський облік як «інститут із соціально-економічного середовища, котрий забезпечує порозуміння та керованість у

цьому середовищі»; «інститут трансформації за допомогою специфічних методів, підходів (формальна складова інституту) і професійних суджень (неформальна складова інституту) фактів господарського життя»; інститут, який в сукупності формують «складові (інститути) його інституційного забезпечення» [5, с. 17, 19].

Схожої позиції притримуються і російські науковці Л.О. Чайковська та О.Ю. Воронова [4]. Висхідним в пропонованій нами концепції інституцій бухгалтерського обліку як різновиду інституційного ділового інструменту обслуговування ринкової інфраструктури лежить положення про те, що бухгалтерський облік - це владний ресурс, що являє собою систему способів позначення, інтерпретацій, оцінок, позиціонування та ідентифікації суспільних суб'єктів, відносин і об'єктів реальності, які закріплюються і легітимуються соціальними інститутами.

Сучасними дослідниками, зокрема І. Юхименко-Назарук [8] виділяються різноманітні причини необхідності застосування інституційної теорії в бухгалтерських наукових дослідженнях та відносно різних його структурних елементів:

1. Відносно складових національної системи бухгалтерського обліку (системи ведення бухгалтерського обліку, системи регулювання бухгалтерського обліку);
2. Відносно різних видів обліку (фінансовий облік, податковий облік, управлінський облік);
3. Відносно методики бухгалтерського обліку окремих об'єктів (основних засобів, виробничих запасів, податкових розрахунків тощо).

На нашу думку, інституційність теорії бухгалтерського обліку необхідна як певний синтез знань, зі спрямуванням його на конкретну ситуацію, у нашому випадку – обслуговування розвитку інфраструктури ринку.

У зв'язку з цим, можна виділити чотири типи загальнонаукових теорій для формування та розвитку інституційної теорії бухгалтерського обліку.

1. Емпіричні теорії. Зазвичай вони містять масу емпіричного матеріалу, а їхні основні положення є простими узагальненнями. Для вирішення проблеми емпіричних теорій вченими запропоновано підхід, що передбачає проведення демаркації між теорією, емпірикою та практикою бухгалтерського обліку. Застосування розглядає відокремлення бухгалтерської практики та практики користувачів.

2. Дедуктивні теорії. У теоріях цього типу досить чітко виділяються масиви базисного і вивідного знання. Однак у базисне знання входять емпіричні узагальнення, а висновки мають обмеження у передбаченнях і вимагають допоміжних емпіричних визначень. Це передбачає трансформацію системи бухгалтерського обліку шляхом розширення його предмету через включення до його складу активів зовнішнього середовища.

3. Змістовні теорії. Всі компоненти логічної структури теорії чітко виділені, вихідні принципи та визначення (базис теорій) нечисленні; висновки мають строгий дедуктивний характер і можуть бути здійснені без безпосереднього звернення до емпірії. Однак конкретність їх об'єкта при його невичерпності робить такі теорії залежними від емпірії, здатної виявити нові , невраховані властивості об'єкта. Поява альтернативних систем збору інформації про

зовнішнє середовище, які поступово витісняють систему бухгалтерського обліку зі складу основних постачальників інформації, необхідної для стратегічного управління, є основною причиною необхідності розробки теорії і методології обліку активів і капіталу зовнішнього середовища.

4. Формалізовані теорії. На відміну від теорій попереднього типу вони не прив'язані в області емпірії до одного конкретного об'єкту або типу об'єктів і тому допускають найрізноманітніші інтерпретації. Відповідно і виявлення нових властивостей у конкретних об'єктів не вимагає перетворення цих теорій, що визначає їх відносну самостійність від конкретних умов пізнання. Для нашого випадку це передбачає формування спеціальних методологій, заснованих на маркетингових інформаційних системах, які забезпечуватимуть надання необхідної інформації користувачам про зовнішнє середовище системи.

Незалежно від типу будь-яка теорія виникає як закономірний результат розвитку наукового пізнання і на певному етапі відчуває потребу у якісній перебудові. Ця потреба безпосередньо пов'язана з функціями, які виконує теорія в науковому пізнанні; вона виникає там, де стара теорія перестає задовільно «функціонувати» .

Як резюме, слід відзначити, що розвиток теорії (систем) обліку поки що носить рамковий характер. Необхідно на кожному етапі менеджменту виявляти реакцію чинних облікових систем, узагальнювати їх слабкі місця і розвивати теорію обліку у руслі викликів сучасних концепцій управління.

Список використаних джерел

1. Кушнір І.В. Розвиток інфраструктури аграрного ринку [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.rusnauka.com/33_NIEK_2008/Economics/36653.doc.htm. — Заголовок з екрану (дата звернення 10.04.2014 р.).

2. Вплив фінансових подій на системи бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/167--vpliv-fnansovix-podj-na-sistemi-buxgalterskogo-oblku-.html. — Заголовок з екрану (дата звернення 12.04.2014 р.).

3. Климюк Л.М. Формування та функціонування інфраструктури аграрного ринку: регіональний аспект [Текст]: дисертація канд. екон. наук: 08.07.02 / Державний агроекологічний ун-т. – Житомир, 2003.

4. Воронова Е.Ю. Бухгалтерский учет как институт современного социального государства [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.viperson.ru/wind.php?ID=643698. – Заголовок з еркану (дата звернення 28.03.2014 р.).

5. Жук В.М. Розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика [Текст] : дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : 08.00.09 / Жук Валерій Миколайович. — Київ, 2010. — 387с.

6. Зимакова Л.А. Развитие теории и методологии формирования учетных систем на основе интернациональных моделей финансового учета и контроля [Текст] : автореф. дис. ... докт. экон. наук : 08.00.12. — М, 2009. — 42 с.

7. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в

Україні: стратегія, гармонізація, регламентація [Текст] : дис. ... доктора екон. наук: 08.06.04 / Петрук Олександр Михайлович. – Житомир, 2006. — 336 с.

8. Юхименко-Назарук І. Причини необхідності побудови інституційної теорії бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_1_2014_04_17_18/prichini_neobkhidnosti_pobudovi_institucijnoji_teoriji_bukhgalterskogo_obliku/51-1-0-882. – Заголовок з екрану (дата звернення 17.04.2014 р.).

УДК 657

Скрипник Наталія
к.е.н., доцент
Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ
м. Чернівці

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ В УМОВАХ ПЕРЕХОДУ НА МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ДЛЯ МАЛИХ І СЕРЕДНІХ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація

У статті досліджено окремі аспекти обліку запасів відповідно до національних та міжнародних вимог, порівняно національні та міжнародні стандарти з обліку запасів.

Ключові слова: *національні стандарти, міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств, запаси, собівартість, превалювання сутності над формою.*

При здійсненні переходу на МСФЗ для МСП (IFRS for SMEs) досить проблемною ділянкою бухгалтерського обліку на малих і середніх підприємствах стане облік запасів, оскільки достовірна оцінка даних об'єктів обліку багато в чому визначає собівартість реалізованої продукції і, відповідно, впливає на фінансову звітність та отриманий підприємством прибуток, що пояснює необхідність аналізу даної статті балансу. Крім того, облік запасів є трудомістким процесом бухгалтерського обліку: на багатьох підприємствах їх номенклатура може сягати значних цифр.

Стосовно обліку об'єктів запасів можна відзначити, що у вітчизняній системі обліку та міжнародній практиці існують як спільні риси, так і відмінні моменти обліку, на яких ми зупинимося докладніше при аналізі розглянутого об'єкта обліку.

Проблему гармонізації національних з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку у своїх працях досліджувало багато вітчизняних учених: С.В. Андрос, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов С.С. Герасименко, А.О. Єпіфанова, Ю.І. Боярський, В.І. Попович, Г.П. Голубнича, О.П. Щеглов та ін.

Разом з тим, питання наближення вітчизняного бухгалтерського обліку запасів на малих та середніх підприємствах до міжнародних стандартів

досліджено недостатньо.

Тому метою нашої статті є визначення спільних та відмінних рис у визначенні, оцінці та обліку запасів відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку запасів з метою гармонізації вітчизняного та зарубіжного обліку.

Облік запасів згідно з Українським законодавством регламентований такими документами як П(С)БО 9 «Запаси» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів [2, 3]. Облік запасів малих та середніх підприємств за міжнародними стандартами, в свою чергу, регламентується IFRS for SMEs § 13 «Запаси» [6].

При порівнянні визначень терміну «запаси» можна зробити висновки про їх відповідність згідно з вітчизняним і міжнародним обліком. Так, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», до запасів відносять активи, які:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством/установою[2].

Що стосується IFRS for SMEs § 13 «Запаси», то відповідно до даного стандарту запаси - це активи, які:

- утримуються для продажу в ході звичайної діяльності;
- перебувають у процесі виробництва, продажу або
- існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг [6].

Як видно із вищезазначених визначень, вони майже однакові, єдина відмінність стосується останнього пункту (в П(С)БО 9 зазначено, що запаси….. «утримуються для управління підприємством/установою»).

Згідно з вітчизняним законодавством облік запасів, отриманих до моменту переходу права власності повинен відрізнятися від обліку матеріалів, на які підприємство має повні права. У разі відсутності у підприємства права власності на матеріальні цінності, що надійшли, останні повинні обліковуватися на позабалансових рахунках. Тоді як міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств незалежно від права власності визнають запаси активами і обліковують їх на балансі підприємства.

Необхідність обов'язкової наявності документів, що підтверджують право власності на запаси для їх визнання в бухгалтерському обліку суперечить принципу превалювання сутності над формою: «... відображення в бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності виходячи не стільки з їх правової форми, скільки з їх економічного змісту та умов господарювання ...» [1].

Однак виконання вимоги превалювання економічного змісту над юридичною формою (що є однією з базових основ МСФЗ) щодо запасів виявляється мало можливим і на практиці цей критерій не завжди працює. Ситуація ускладнюється тим, що в системі Українського законодавчого та нормативного регулювання бухгалтерського обліку Положення стандарти з

бухгалтерського обліку стоять на рівні, який займає більш вагоме місце, ніж Методичні рекомендації і, отже, дотримання даних рекомендацій не є обов'язковим, так як у випадку виникнення протиріч в нормативних документах пріоритет віддається документам більш високого рівня. Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» нормативні акти і методичні рекомендації з бухгалтерського обліку, що видаються органами, яким надане право регулювання бухгалтерського обліку не повинні суперечити нормативним актам і методичним вказівкам Міністерства фінансів України. Проте, протиріччя вищевказаних нормативних правових актів свідчить про те, що національні критерії визнання запасів потребують уточнення.

«Принцип, що фактично є центральним гаслом Міжнародних стандартів фінансової звітності, залишається найменш зрозумілим нашим колегам і має найменше число шансів на втілення на практиці в Росії ... » , - писав кілька років тому Л. Пятов у статті, яка розкриває сенс принципу превалювання сутності над формою. І навіть сьогодні основоположний принцип МСФЗ- принцип пріоритету юридичної форми фактів господарської діяльності над економічним змістом залишається найменш здійсненним і реалізованим, тоді як без реалізації базового принципу неможливо здійснити правильний перехід на міжнародні стандарти обліку.

Говорячи про оцінку запасів, неможливо обійти стороною питання собівартості цих активів. У собівартість запасів згідно IFRS for SMEs § 13 включаються витрати на придбання, переробку та інші витрати, понесені у процесі доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення у теперішній стан. Відповідно до вітчизняного законодавства серед витрат, що знаходяться в переліку, з яких формується фактична собівартість запасів, відсутня така стаття витрат як витрати на переробку.

Наступним пунктом розбіжності обліку запасів за міжнародними і вітчизняними стандартами є те, що при придбанні запасів Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств передбачають у разі сильної девальвації курсові різниці, за винятком відсотків за кредит, їх включення до складу витрат для цілей обчислення їх собівартості. Тоді як в П(С)БО 9 про курсові різниці нічого не сказано. Але Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів (п. 2.3) зазначають, що не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені) курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані запаси та витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості запасів [3].

Підводячи підсумки нашого дослідження необхідно відзначити, що повна порівнянність фінансової звітності різних країн сьогодні є важко досяжною навіть після розробки стандартів міжнародного рівня.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Наказ Мінфіну України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua /laws/show/z0336-13. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

2. П(С)БО 9 «Запаси»: затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 20.10.1999 №246 [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : http: / / www. zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0437-99. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Електронний ресурс]: Наказ Мінфіну України від 10.01.2007 р., № 2. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0344-00. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

4. Попович, В. І. Облік запасів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / В. І. Попович. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znptdau/2012_2_2/18-2-39.pdf. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

5. Щеглов, О. П. Національні та міжнародні стандарти з обліку запасів: відмінності, недоліки, шляхи гармонізації [Електронний ресурс] / О. П. Щеглов. – Режим доступу :http://www.rusnauka.com/23_NTP_2010/Economics/70466.oc.htm. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

6. Federal Small Business Programs and the Small Business Act of 1953 [Electronic resource] // Contract Management – Ortober 2009. – P. 25–48. – Access mode : http://www.ncmahq.org/files/Articles/CM1009%20-%2024-41.pdf. – Title from the screen

УДК 657

Слободян Володимир
к.е.н., професор
Подільський державний аграрно-технічний університет
м. Кам'янець-Подільський

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ

Анотація

Наведено результат досліджень організації бухгалтерського обліку у фермерських господарствах. Проаналізовано стан функціонування елементів організації бухгалтерського елементів організації бухгалтерського обліку: план рахунків бухгалтерського обліку, форма бухгалтерського обліку, облікова політика підприємства, система фінансової звітності. Висловлена пропозиція щодо удосконалення цих елементів організації обліку.

Ключові слова: *організація бухгалтерського обліку, план рахунків, форма бухгалтерського обліку, облікова політика, фермерське господарство.*

Від раціональної організації бухгалтерського обліку в значній мірі залежить достовірність та своєчасність отримання облікової інформації, яка є основою прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Це відноситься і до фермерських господарств, в яких в залежності від розмірів підприємства та інших факторів організовується дещо спрощений варіант ведення обліку.

Окремі елемент організації обліку (робочий план рахунків, форма бухгалтерського обліку, облікова політика підприємства, фінансова звітність) обираються самостійно фермерським господарством з варіантів, передбачених відповідно нормативними документами. При цьому виникають питання щодо адекватному вибору цих елементів відповідно до реального організаційно-економічного стану фермерського господарства.

Питання організації бухгалтерського обліку висвітлено українськими вічними-економічними, зокрема Дем'яненком М. Я., Сабном П. Т., Жуком В.М., Хеминем П. Я., Довбушом А. В., Пелюхом В. М. та іншими.

Так колективом авторів за редакцію Дем'яненка М. Я. розглянено весь комплекс питань організації обліку фермерського господарства. Цей матеріал викладено в посібнику, який може слугувати основного для практичної побудови обліку ФГ [1].

Облік фінансових результатів, організаційно-економічні аспекти розглядаються в публікаціях Довбуша А. В. [4], Пелюха В. М. [2] та інших авторів. Однак, потребую додаткового дослідження питання практичного використання нормативних документів бухгалтерського обліку стосовно конкретних умов фермерських господарств.

Основною метою дослідження є аналіз практичної реалізації елементів організацій бухгалтерського обліку фермерського господарства та подання пропозицій щодо їх удосконалення

Бухгалтерський та податковий облік фермерських господарів ведеться відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України», Положень (стандартів) бухгалтерського обліку з змінами і

доповнення, Податкового кодексу України, інших нормативних документів з питань організації бухгалтерського обліку та оподаткування, наказу Про облікову політику підприємства.

Робочий план рахунків фермерського господарства (в т. ч. ФГ «Олвік» чернівецької області) «Олвік» складений на підставі типового Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємства який затверджений Міністерством фінансів України від 5 травня 2001р. №389/5580.

Послідуючими рішеннями МФУ внесено ряд змін та доповнень до цього Плану рахунків:

1. Введено додатково такі рахунки:
   21 «Поточні біологічні активи»;
   48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;
   74 «Інші доходи»;
   90 «Собівартість реалізації»;
   96 «Інші витрати».
2. Виключено з плану рахунків такі рахунки:
   84 «Витрати операційної діяльності»;
   85 «Інші витрати».

Аналіз цих рішень показує, що такі зміни зроблені цілком логічно і відповідають вимогам сучасного стану економіки.

Зокрема введення рахунку 21 «Поточні біологічні активи» обґрунтовано, так як прийнято НП(С)БО 30 «Біологічні активи», а рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» - поповнення державної фінансової підтримки фермерських господарств. Ведення рахунку 74 «інші доходи» є правомірним, оскільки на рахунку 70 «Доходи від реалізації» не є логічним відображати інші доходи, зокрема інвестиції та фінансової діяльності. Теж саме стосується рахунків 90 «Собівартість реалізації», та 96 «Інші витрати», які раніше відображались на рахунку 8-го класу, що було не зовсім логічним.

Тому в даний час суб'єкти малого підприємства (в т. ч. фермерські господарства) можуть використовувати новий План рахунків, шо складається з переліку в 28 рахунків. З цього переліку відносяться:

- до класу 1-5 рахунків (10, 13, 14, 15, 18);
- до класу 2-4 рахунки (20, 21, 23, 26);
- до класу 3-5 рахунків (30, 31, 35, 37, 39);
- до класу 4-4 рахунки (40, 44, 47, 48);
- до класу 5-1 рахунок (5)
- до класу 6-3 рахунки (64, 66, 69);
- до класу 7-3 рахунки (70, 74, 79);
- до класу 9-2 рахунки (90, 96).

Даний План рахунків в принципі дозволяє облікувати будь-які господарські операції фермерських господарств на рахунках в укріпленому вигляді. Безумовно, в конкретному підприємстві використовуються не всі із зазначених рахунків, оскільки можуть не бути всі передбачені планом об'єкти обліку.

Таблиця 1

Типовий та робочий План Рахунків фермерського господарства «Олвік»

Типовий план для малих підприємств		*Робочий План ФГ «Олвік»*	
Код	*Назва синтетичного рахунку*	*Код*	*Назва синтетичного рахунку*
10	Основні засоби	10	Основні засоби
13	Знос необоротніх активів	13	Знос необоротніх активів
14	Довгострокові фінансові інвестиції	-	Не використовуються
15	Капітальні інвестиції	-	Не використовуються
18	Інші необоротні активи	-	Не використовуються
20	Виробничі запаси	20	Виробничі запаси
21	Поточні біологічні активи	-	Не використовуються
23	Виробництво	23	Виробництво
26	Готова продукція	26	Готова продукція
30	Каса	30	Каса
31	Рахунки в банках	31	Рахунки в банках
35	Поточні фінансові інвестиції	-	Не використовуються
37	Розрахунки з різними дебіторами	37	Розрахунки з різними дебіторами
39	Витрати майбутніх періодів	-	Не використовуються
40	Власний капітал	40	Власний капітал
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	-	Не використовуються
48	Цільове фінансування і цільові надходження	-	Не використовуються
55	Інші довгострокові зобов'язання	-	Не використовуються
64	Розрахунки за податками і платежами	64	Розрахунки за податками і платижами
66	Розрахунки з оплати праці	66	Розрахунки з оплати праці
69	Доходи майбутніх періодів	-	Не використовуються
70	Доходи від реалізації	70	Доходи від реалізації
74	Інші доходи	74	Інші доходи
79	Фінансові результати	79	Фінансові результати
90	Собівартість реалізації	90	Собівартість реалізації
96	Інші витрати	96	Інші витрати
28	**Всього рахунків**	17	**Всього рахунків**

Так, в даному підприємстві – фермерському господарстві «Олвія» використовується в даний час 17 рахунків (2 рахунки класу 1, 3, рахунки класу 2, 3 рахунки класу 3, 2 рахунки класу 4, 2 рахунки класу 6, 3 рахунки класу 7 і 2 рахунки класу9), що цілком задовольняє його потреби в обліковому відображення об'єктів обліку (таблиця). Для обліку фінансових результатів передбачено 5 рахунків:

70 «Доходи від реалізації»,
74 «Інші доходи»,
79 «Фінансові результати»,
90 «Собівартість результати»,
96 «Інші витрати».

Безумовно, при розширенні діяльності ФГ, особливо при отриманні

земельних паїв в оренду в значних обсягах може стати питання про перехід до звичайного Плану рахунків, який використовується для середніх і великих підприємств.

Фермерське господарство «Олвія» веде бухгалтерський облік з а спрощеною формую, передбаченою Методичними рекомендаціями Міністерства фінансів від 25 червня 2001р. Цим документом передбачено ведення таких регістрів:

- Відомість 1-м «Облік грошових коштів»;
- Відомість 2-м «Облік записів»;
- Відомість 3-м «Облік розрахунків»;
- Відомість 4-м «Облік необоротніх активів та амортизації (зноси)»;
- Відомість 5-м «Облік витрат, доходів, фінансових докладів капіталу»;
- Оборотньо-сальдова відомість.

Таким чином, ФГ «Олвія» облік фінансових результатів веде у відомості 5-м в розділах:

- Розділ І «Облік витрат»
- Розділ ІІІ «Облік доходів і фінансових результатів».

Технологічна схема ведення обліку при спрощеній формі обліку виглядає так: підставою для заповнення відомостей (в т.ч. відомості 5-м) є первинні документи, з відомостей дані заносять в оборотно-сальдому відомість, яка є основною для складання фінансової звітності.

Зміни до спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку зумовлюють необхідність внесення коректив до регістрів бухгалтерського обліку малих підприємств, в яких і досі використовуються рахунки, виключені з Плану. За умови відповідної модифікації Методичних рекомендацій, відомість 5-м по обліку витрат (зокрема, витрат на виробництво), доходів і фінансових результатів, власного капіталу, витрат майбутніх періодів та забезпечують майбутніх витрат і платежів можна буде використовувати як базовий узагальнюючий документ для заповнення Звіту про фінансові результати.

На сьогодні все більшого поширення набуває комп'ютеризована форма бухгалтерського обліку, яка є дуже зручною та економічною, з точки зору витрат часу на розрахункові процеси. Адже при застосуванні такої форми обліку необхідність у ручних розрахунках зникає. На нашу думку, перехід до комп'ютеризованої форми обліку є одним з головних удосконалень.

Що стосується організації підготовки та подання звітності, то в більшості досліджувальних господарств, де раціонально організований облік, проблем в цьому питанні немає. В значній мірі це обумовлено тим, що фермерські господарства подають обмежений перелік ферм фінансовою звітності (ферми) та їх зміст є теж спрощеним.

Аналіз нормативних документів щодо організації бухгалтерського обліку фермерського господарства свідчить що в Україні створено достатнє нормативно-правове забезпечення цього процесу. Разом з тим для покращення практичного облікового забезпечення діяльності дирмерських господарств слід удосконалювати облікову політикуу шляхом ведення відповідного показу підприємства та удосконалювати форми обліку на базі використання комп'ютерних технологій.

Список використаних джерел

1. Облік у селянському (фермерському господарстві): / [М.Я.Дем'яненко, П.Т.Саблук, О.Д.Радченко, Л.Е.Лавриненко, В.М.Жук та ін..]. – К.:ІАЕ, 2001.-403с.
2. Пелюх В.М. Посібник фермера-орендаря (організаційно-економічні аспекти): навчальний посібник / В.М.Пелюх,С.І.Дем'яненко. – К.: Урожай, 1993.-96 с.
3. Комин П.Я. Облік у фермерському господарстві: навчальний посібник / П.Я. Хомин. – К.: ІСДО, 1993.-96с.
4. Довбуш А.В. Визначення фінансових результатів фермерських господарств / Збірник наукових праць Подільського ДАТУ, випуск 21 – м. Кам'янець – Подільський: ПДАТУ, 2013. – с.170-174.
5. Методичні рекомендації по організації та ведення обліку в селянських (фермерських) господарствах, затверджені Міністерством аграрної політики України від 2 липня 2001 р. № 189 // Все про бухгалтерський облік: 2001.- №77. – с. 53-63.

УДК 657.1

Смірнова Олександра
к.е.н., доцент, завідувач науково-дослідного відділу
Стадник Марина
молодший науковий співробітник
Науково-дослідний інститут фінансового права
Національного університету державної податкової служби України
м. Ірпінь

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ РОЗВИТКУ ТА СУЧАСНІ ОРІЄНТИРИ

Анотація

Статтю присвячено дослідженню виникнення фінансової звітності в історичній ретроспективі. Розкрито етапи становлення Міжнародних стандартів фінансової звітності та встановлено зв'язок з національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Ключові слова: *фінансова звітність, бухгалтерський облік, Міжнародні стандарти фінансової звітності, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.*

Найважливішим джерелом сучасної системи інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень в умовах невизначеності та обмеженості ресурсів є фінансова звітність. Підвищення ролі як фінансової звітності, так і бухгалтерського обліку в цілому є результатом розширення кола суб'єктів управління підприємством, тобто суб'єктів, які мають право приймати інвестиційні та інші господарські рішення спираючись на дані фінансової звітності.

Останнім часом у науковому суспільстві з'явилося чимало публікацій, присвячених характеристиці фінансової звітності. Однак для проникнення у сутність звітності сучасного підприємства чи організації, вважаємо за доцільне розглянути історичну ретроспективу становлення фінансової звітності, яка пов'язана з низкою передумов.

Необхідність звітності починає простежуватися в економічних теоріях кінця XI – поч. XVIII ст. Зокрема у трактаті XI «Про рахунки й записи» книги «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції й відносини» Лука Пачолі при визначенні фінансового результату як узагальнюючого показника виділяє основним прибуток [1, с. 224-225]. Подальше становлення звітності пов'язано з відомим у Франції Законом «Про торгівельне право», який отримав назву «Кодекс Саварі» (1673 р.). На думку Ж. Саварі, звітність повинна відображати дохід підприємця за рік та відсутність фактів розкрадання доходів працівниками. Таким чином, фінансова звітність починає виконувати контролюючу функцію, а не бути лише засобом збору та узагальнення інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання.

Найбільшого розвитку питання формування звітності набули в XIX ст. Саме в цей період закріпилися правила подання фінансової звітності. О. М. Мінаєва, досліджуючи історичний генезис становлення фінансової звітності, виділяє три етапи [2, с. 37-41]:

– перший – поч. XIX ст. – поява бухгалтерського балансу і подвійного запису. Також формується юридичний напрям ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, в основу якого було покладено, що облік – це реєстрація прав та обов'язків власника, причому центром такої системи є рахунок капіталу. Саме в цей період фінансова звітність юридично пов'язується з реалізацією функції контролю за рухом коштів.

– другий – друга половина XIX – поч. XX ст. – складовою частиною бухгалтерського законодавства стає звіт про прибутки і збитки. При цьому висуваються вимоги належного ведення рахунків,складання та перевірки балансу. Однак питання уніфікації фінансової звітності з огляду на різні індивідуальні особливості окремих підприємств залишалося не вирішеним.

– третій – XX ст. – перегляд змісту та методології формування фінансової звітності відповідно до загальносвітової тенденції у формуванні глобальної економіки в умовах конкуренції.Виникають передумови формування міжнародних стандартів, розвитку глобальної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Розробка Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ)починається в 60-і роки XX ст. під егідою Центра ООН з транснаціональних корпорацій[3, с. 15]. МСФЗ були розроблені з метою гармонізації стандартів бухгалтерського обліку і облікових політик, які застосовуються в різних країнах, а також для досягнення можливості порівняння різних підприємств. Аналізуючи даний напрямок, підкреслимо, що остаточне формування глобальної системи фінансової звітності відбулося у XX ст. (див. табл. 1).

Таблиця 1

Етапи становлення Міжнародних стандартів фінансової звітності*

Етап	Назва етапу	Період	Тлумачення
I	Виникнення	1959 – 1978 рр.	Винесення питань регулювання бухгалтерського обліку на міжнародний загал,при чому створено спеціальну групу з питань бухгалтерського обліку, Об'єднану канадську міжнародну групу, Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, експертну групу при ООН, Міжнародну федерацію бухгалтерів.
II	Становлення	1979 – 1989 рр.	Налагодження конструктивних зв'язків між міжнародними організаціями, що займаються розробкою та тлумаченням гострих питань щодо обліку та виокремлення двох домінуючих систем бухгалтерського обліку – МСФЗ та GAAP.
III	Розквіт	1990 – н. ч.	Поступове визнання МСФЗ урядами країн ЄС, Китаю, Австралії та міжнародними організаціями, а саме: СОТ – Світовою організаціє торгівлі; МВФ – Міжнародним валютним фондом; IOSCO – Міжнародною організацією комісій з цінних паперів; OESD – Організацією економічного співробітництва та розвитку.

**Джерело: Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами / І, В. Жолнер//навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с. – С. 15.*

Відзначимо, що МСФЗ належать до англосаксонської традиції фінансового обліку та характеризуються як стандарти, що ґрунтуються на принципах (principles based standards), на відміну, наприклад, від прийнятої у США системи GAAP – стандарти, що ґрунтуються на правилах (rules based standards). Це означає, що МСФЗ не деталізують всі процедури та етапи фінансового обліку, надаючи перевагу довірі до професійної самостійності бухгалтерів, службовому сумлінню та особистим професійним судженням.

Це підтверджує доцільність наближення правил складання фінансової звітності в Україні до МСФЗ. Враховуючи це, розпорядженням Кабінету Міністрів України (далі – КМУ) від 24.10.2007 р. за № 911-р було ухвалено Стратегію застосування МСФЗ в Україні, з метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу. А у 2011 р. між Міністерством фінансів Українита Національним банком України був укладений Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні МСФЗ, що згодом був підтриманий та підписаний Проектом USAID «Розвиток фінансового сектору», Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України, Академією фінансового управління, Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, Спілкою податкових консультантів України, Радою незалежних бухгалтерів та аудиторів, Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів та аудиторів та низкою інших компаній і освітніх установ [4, с. 14-16].

З 01.01.2013 р. застосування МСФЗ (разом з ПАТ, банками та страховиками) стало обов'язковим для підприємств, що здійснюють господарську діяльність у

сферах:

– надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (за винятком діяльності з управління активами, дату переходу на МСФЗ яких було перенесено на 01.01.2014 р. згідно з постановою КМУ від 16.01.2013 р. № 29);

– недержавного пенсійного забезпечення.

З 01.01.2014 р. застосування МСФЗ стало обов'язковим для кредитних спілок – такі вимоги встановлено п. 2 Порядку надання фінансової звітності, затвердженого постановою КМУ від 28.02.2000 р. за № 419.

Однак підходи до формування фінансової звітності в Україні потребують подальшого вдосконалення. Враховуючи це, Україна разом з Вірменією, Азербайджаном, Білорусією, Грузією та Молдовою стала країною-учасником нової програми Зміцнення аудиту та звітності в країнах Східного партнерства (Strengthening Auditing and Reporting in the Countries of the Eastern Partnership (STAREP)), яку розпочато Світовим банком. Ця Програма призначена для надання допомоги країнам-учасницям у створенні ефективної і сталої бази бухгалтерського обліку та аудиту, що відповідає вимогам міжнародних стандартів і враховує вимоги системи законів і правил [5].

Отже, сьогодні МСФЗ є найперспективнішою системою обліку масового застосування, введення та використання підприємствами різних країн світу. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її більш адекватною і здатною відображати істинний майновий стан організації. Це підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України.

Список використаних джерел

1. Чалая, Г. О. Проблема походження звітності / Г. О. Чалая // Наука і правоохорона. – 2013. – № 3 (21). – С. 223-229.

2. Мінаєва, О. М. Правове регулювання податкового обліку [Текст] : дис. Канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. М. Мінаєва. – Харків, 2007. – 201 с.

3. Жолнер, І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами [Текст] : навч. посіб. / І. В. Жолнер. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.

4. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні [Текст] : монографія / [Огороднікова І. І., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Турянський Ю. І.]; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К.: Алерта, 2013. – 366 с.

5. Прес-реліз. Світовий банк допомагає поліпшити фінансову звітність в Східній Європі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.worldbank.org/uk/news/press-release/2013/10/01/world-bank-helps-improve-financial-reporting-in-eastern-europe

УДК 657

Стефанович Наталія
старший викладач
Костенко Олена
магістр
Херсонський національний технічний університет
м. Херсон

ПІДХОДИ ЩОДО СУТНОСТІ І КЛАСИФІКАЦІЇ ДОХОДІВ

Анотація

У статті розглянуті підходи щодо визначення сутності доходів підприємства, досліджено існуючі підходи щодо їх класифікації і доповнено класифікаційні ознаки.

Ключові слова: *Дохід, класифікація, економічний, бухгалтерський та управлінський підходи.*

В умовах ринкової конкуренції основною метою діяльності підприємства є одержання найбільшого прибутку, що безпосередньо залежить від величини одержуваних доходів. Тому доходи для підприємств незалежно від галузі діяльності, форми власності і інших факторів набувають особливо важливого, ключового значення.

Метою статті є критичний огляд та систематизація наукових поглядів на зміст категорії «дохід» та визначення проблем їхньої класифікації, що сприяло б правильній організації облікового процесу.

Тлумачення сутності доходів в сучасній науковій літературі базується на двох принципових підходах: економічному і бухгалтерському. Підґрунтям економічного підходу є два визначення – «грошові надходження» і «виручка».

Проте з бухгалтерської точки зору жодне з них не витримує критики з наступних міркувань. З одного боку, виручка (виторг) від реалізації – це хоча і вагома, але лише окрема складова доходів сучасного підприємства. Існують ще і відсотки та дивіденди одержані, доходи від участі у капіталі інших підприємств, отримані штрафи, пені неустойки, благодійні внески, спонсорська допомога тощо. З іншого боку, трактування сутності доходів як надходжень грошових коштів чи матеріальних цінностей не відповідає принципу нарахування, який застосовується в бухгалтерському обліку. Адже доходи визнаються не у в момент надходження грошових коштів від контрагентів, а в момент реалізації товарів, робіт, послуг, тобто відвантаження та передачі права власності на активи. До того ж не усяке надходження грошових коштів чи матеріальних цінностей визнається в бухгалтерському обліку доходами.

Отже, категорія доходів є набагато складнішою та неоднозначною, і на нашу думку, найбільш повно їх сутність розкривається саме в бухгалтерському обліку.

Бухгалтерській підхід щодо визначення сутності доходів ґрунтується на економічній вигоді. МСБО 18 «Дохід» [1] наводить визначення доходів як «валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, яке виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в

результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу». Зміна справедливої вартості біологічних активів, з прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи», визнається доходом сільськогосподарського підприємства. В зв'язку з чим підґрунтям бухгалтерського підходу буде не тільки економічна вигода, а і зміна справедливої вартості.

Таблиця 1

Підходи щодо визначення категорії «доходи»

Автор	Визначення доходу
1	2
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2]	Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період
МСФЗ 18 «Дохід» [1]	Дохід – це валове надходження економічних вигод протягом періоду, що виникає у ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу
Податковий кодекс України [3]	Доходи – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключно (морській) економічній зоні, так і за їх межами
Г.І. Башнянин, В.С. Іфтемічук [4, с. 149]	Дохід – це: 1) виручка від реалізації продукції за вирахуванням матеріальних і прирівняних до них витрат; 2) потік грошових та інших надходжень за одиницю часу
Бутинець Ф.Ф. [5, с.324]	Як економічні категорія дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, послуг
Вознюк Г., Загородній А. [6,с.363]	Дохід -1) різниця між виторгом з реалізації продукції, товарів та послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво і збут цієї продукції. Доля матеріальних витрат у визначенні доходу зараховується вартість використаних в процесі виробництва матеріалів, виробів, конструкцій, палива та енергії, а також амортизаційних нарахувань, кошти на соціальне страхування та ін.. виплати. Доходи від прибутку відрізняються на суму заробітної плати працівників: дохід дорівнює сумі прибутку і заробітної плати; 2) грошові або матеріальні цінності, отримані від виробничої, посередницької та іншої діяльності.
Грузінов В.П. [7, с.340]	Дохід підприємства складається з виручки від реалізації продукції, основних засобів й іншого майна підприємства, а також доходів від позареалізаційних операцій
Т.О. Примак [8, с. 104]	Дохід – це виторг підприємства від реалізації продукції, послуг та виконання робіт без урахування податку на додану вартість та акцизного збору
Продіус Ю.І. [9, с. 95]	Дохід – це виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) за вирахуванням матеріальних витрат. Він є грошовою формою чистої продукції підприємства, тобто охоплює оплату праці та прибуток
Подолянчук О.А.	Дохід від сільськогосподарської діяльності визначає як надходження економічних вигод в результаті ефективного управління біологічними перетвореннями. Узагальнює поняття доходу сільськогосподарського підприємства через взаємозв'язок трьох складових: форми прояву, змісту та сутності

Ми можемо бачити цілий калейдоскоп підходів до розуміння сутності доходів. Але вважати той чи інший підхід неправильним, на наш погляд, було б необачно. Всі перелічені автори розглядають одну і ту ж проблему під різними кутами.

Соціально-економічний зміст доходів найповніше розкривається при вивченні їх класифікаційних ознак, впорядкування яких є визначальним напрямом вдосконалення обліку. Як правило, класифікація доходів підприємства будується за напрямами використання інформації про доходи: для обліку, контролю, планування, управління, оподаткування. Ми вважаємо за доцільним в основу класифікації доходів підприємства покласти бухгалтерський і управлінський підходи.

Класифікація на базі бухгалтерського підходу дозволяє коректно відобразити доходи згідно з вимогами бухгалтерського обліку у звітності, а управлінський - надає можливість систематизувати інформацію для ухвалення та реалізації рішень щодо управління доходами. Узагальнена класифікація доходів підприємства представлена в табл. 2.

Таблиця 2

Класифікація доходів підприємства

Напрямок використання	Ознака класифікації	Вид доходу
Бухгалтерській підхід		
Для обліку	За видами діяльності	Доходи операційної, фінансової, інвестиційної, надзвичайних подій
	За видами продукції	Виходячи з товарної групи
	За ринками збуту	За географічними сегментами
	За віднесенням до звітних періодів	Доходи минулих періодів, поточні доходи, доходи майбутніх періодів
	За валютою отримання доходу	Монетарні, немонетарні
	За формою розрахунку	Загальний дохід, чистий дохід
	За напрямами використанням активів	Відсотки, дивіденди, роялті
Для оподаткування		Доходи, які враховуються для розрахунку оподаткованого прибутку і такі, які не враховуються
Управлінський підхід		
Для прогнозу-вання і планування	За можливістю планування	Планові, позапланові
	За ступенем узагальнення	Доходи підприємства, центрів відповідальності
	За впливом інфляційних процесів	З високим, середній та низьким ризиком знецінення вартості
	За можливістю передбачення	Звичайні, надзвичайні
Для прийняття управлін-ських рішень	За впливом управлінських рішень	Релевантні, нерелевантні
	За регулярністю отримання	Систематичні, разові
	За можливістю вибору	Альтернативні, імперативні
	За ступенем регулювання	Контрольовані, неконтрольовані
	За ступенем ризику отримання	Із суттєвим ризиком, з низьким ризиком
Для контро-лю	За центрами відповідальності	За центрами прибутку, за центрами доходу

Таким чином, дослідження праць вітчизняних та зарубіжних науковців щодо сутності доходів свідчить про наявність бухгалтерського та економічного підходів до їх трактування. Логічна та структурована класифікація доходів на базі бухгалтерського та управлінського підходів дасть можливість ефективно ними управляти, та бути складовою сучасної системи управління.

Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. –Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мінфіна України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http:// www.rada.gov.ua.

3. Податковий кодекс України : за станом на 10.04.2014 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

4. Іфтемічук, В.С. Ґенеза ринкової економіки (політекономія, мікроекономіка, макроекономіка, економічний аналіз, економіка підприємства, менеджмент, маркетинг, фінанси, банки, інвестиції, біржова діяльність) : терміни, поняття, персоналії [Текст] / В.С. Іфтемічук, В.А. Григорьев,М.І. Маниліч, Г.Д. Шутак. –[за наук. ред. Г.І. Башнянина і В.С. Іфтемічука]. –К. : Магнолія плюс, 2004. –688 с.

5. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст]: підручник / [Ф.Ф.Бутинець, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев та інш.] – Житомир: ПП „Рута”, 2007.- 726с.

6. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т.1 / [редкол. В.С. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. –К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.

7. Грузинов, В. П. Экономика предприятия (предпринимательская) [Текст] : ученик / Грузинов В. П.–[2-е изд.].– М.: ЮНИТИ-ДАНА,2002.– 795с.

8. Примак, Т.О. Економіка підприємства [Текст] : навч. посіб. / Т.О. Примак. – К. : Вікар, 2001. –178 с.

9. Продиус, Ю.И. Экономика предприятия [Текст] : учебное пособие / Ю.И.Продиус. – Х. : Одиссей, 2004. – 416 с.

10. Облік доходів сільськогосподарських підприємств [Текст] : автореф. дис. канд. екон. наук / О.А. Подолянчук. – Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К., 2009. – 21с.

СУЧАСНИЙ СТАН БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТЕРМІНОЛОГІЧНОГО ФОНДУ, БУХГАЛТЕРСЬКА ТЕРМІНОСИСТЕМА В СУЧАСНИХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕННЯХ

УДК 657

Берг Анастасія
магістр з обліку і аудиту
Луцький національний технічний університет
м. Луцьк

КРИТЕРІЇ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УПРАВЛІННІ ВИРОБНИЧИМИ ПРОЦЕСАМИ

Анотація

Висвітлено питання вимог до формування облікової політики в управлінні виробничими процесами. Проаналізовано наукові підходи вчених стосовно визначення її об'єктів та суб'єктів.

***Ключові слова**: облікова політика, виробничі процеси, об'єкти, суб'єкти.*

Формування облікової політики займає важливе значення у роботі суб'єкта господарювання. Раціональний підхід до формування облікової політики обумовлюватиме подальший вибір облікових підходів та відображення інформації для користувачів різних рівнів. Актуальним питанням є розробка послідовность дій для формування облікової політики в управлінні процесами виробництва та реалізації продукції, в межах яких визначаються конкретні виконавці та відповідальні особи за сферами відповідальності та центрами витрат виробництва і збуту.

На підготовчому етапі щодо формування інформації про виробництво і реалізацію продукції суттєвий вплив на організацію процесу формування облікової політики матимуть підходи щодо визначення її об'єктів, серед яких важливе значення набувають процеси виробництва та реалізації продукції.

Одним з основних суб'єктів процесу формування облікової політики залишається головний бухгалтер як висококваліфікований спеціаліст. На нього покладено основні обов'язки та відповідальність щодо формування облікової політики підприємства.

Кірейцев Г.Г. щодо формування облікової політики на підприємстві зазначає, що це є відповідальним завданням і полягає передусім, у застосуванні нормативно передбачених принципів ведення бухгалтерського обліку, складання й подання бухгалтерської фінансової звітності, у виборі методів і процедур обробки облікової інформації [2, с. 105].

Одночасно серед науковців існують дискусії щодо виокремлення складових облікової політики. Мельничук Б.В. виділяє дві складові облікової політики: організаційну та методичну. На його думку, більший вплив на формування

інформації про витрати мають такі елементи методичної частини як застосовувані методи амортизації, методи оцінки вибуття запасів, перелік і склад статей калькулювання собівартості, вибір бази розподілу загальновиробничих витрат та ін. [3, с. 8]. Три складові виділяють на основі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»: принципи, методи і процедури, адже вони по різному реалізуються на різних рівнях регулювання облікової політики [4, с. 15].

Таким чином, облікову політику на рівні підприємства слід визначати на рівні окремих об'єктів, оскільки кожен з них має свою специфіку обліку, враховуючи галузеві особливості. Так, Довбуш А. стверджує, що «методологічна концепція облікової політики у предметно та змістовно розгорнутому вигляді охоплює все правове та економічне поле бухгалтерського обліку в його істотній єдності, у всіх його визначеннях та реальних проявах» [1, с. 240].

Пушкар М.С. виділяє такі елементи облікової політики, які розглядаються у розрізі теорії облікової політики, методології обліку, технології та організації обліку [5, с. 65]. Таким чином, поряд з організаційною та методологічною складовою з'являється технологічна, яка представляє собою розробку конкретних форм документів та звітності, які необхідні для достовірного і своєчасного формування показників обліку та звітності. Вважаємо доцільним формування облікової політики розглядатиу розрізі трьох складових: організаційної, методичної та технічної.

Організаційна складова облікової політики у формуванні інформації про виробництво і реалізацію продукції представлятиме собою визначення структури бухгалтерії, форми обліку, процесу взаємодії бухгалтерії з іншими структурними підрозділами, розробку внутрішніх стандартів.

Методична складова включатиме принципи та правила отримання, фіксації та обробки інформації щодо процесів виробництва та реалізації продукції, визначення чітких єдиних підходів щодо відображення даних процесів у системі обліку та звітності.

Технічна складова визначатиметься розробкою системи рахунків для відображення процесів виробництва та реалізації, деталізацією та реалізації обраної форми обліку, системою документального оформлення, системою та формою управлінського обліку, звітності та контролю.

Формування облікової політики не є відокремленим процесом, а є частиною загального процесу фінансово-господарської діяльності підприємства. При цьому на її формування матиме вплив ряд чинників. Так Барановська Т.В. виділяє ті, які впливають на вибір облікових методик та організаційних аспектів, розподіляючи їх на групи, вплив яких на формування облікової політики підприємств є найбільш відчутним: економічно-правове поле діяльності, правовий і організаційний статус підприємства, організаційна структура підприємства, стратегія фінансово-господарського розвитку, кадрове та матеріально-технічне забезпечення. На її думку, кожна група є відкритою, може бути доповнена новими характеристиками підприємства, які впливають на формування облікової політики. Таким чином, аналізуючи вплив цих чинників при формуванні облікової політики підприємства, отримується можливість сформувати оптимальний варіант з врахуванням особливостей

функціонування підприємства. Розробка положень облікової політки, що будуть їх враховувати, дасть можливість більш точно і достовірно відобразити дані в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Враховуючи галузевий характер питання розробки облікової політики щодо витрат виробництва та доходів від реалізації продукції, ми пропонуємо враховувати специфічні для кожної галузі чинники.

Всі господарські операції, оцінка та методи їх облікового відображення не можуть бути однозначно регламентовані. За таких обставин дається можливість свобода професійного судження в тлумаченні сутності господарської події та відображення її в обліку, як це передбачено п. 10 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», а саме: у випадку відсутності стандарту або тлумачення, які конкретно застосовуються до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, що приводить до інформації, яка є: доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень; достовірною, в тому значенні, що фінансові звіти: подають достовірно фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання; відображають економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму; є нейтральними, тобто вільними від упереджень; є обачливими; є повними в усіх суттєвих аспектах.

Професійні судження спеціалістів з бухгалтерського обліку повинні ґрунтуватися на концептуальних підходах, визначених національними стандартами та МСФЗ для подібних облікових операцій. Згідно з МСБО 8 п. 12, слід також враховувати професійну літературу з обліку та прийняті галузеві практики, тою мірою, якою вони не суперечать стандартам та тлумаченням.

Питання визначення облікової політики стає актуальним в умовах переходу до обов'язкового складання звітності певним колом суб'єктів господарювання згідно МСФЗ. Першим кроком формування облікової політики стає вибір концептуальної основи, відповідно до якої буде вестися облік та формуватимуться показники фінансової звітності.

Отже, облікова політика передбачає, що суб'єкт господарювання до початку звітного періоду здійснює вибір в межах, передбачених стандартами або іншими нормативними документами, ті методи, методики, способи оцінки, форми організації обліку тощо, які використовуються підприємством для ведення поточного обліку і фінансової звітності. Це дає можливість не лише забезпечити обліковими даними, а й використовувати їх для відображення фінансових результатів для здійснення контролю за відповідними процесами та регулювати відповідну інформацію.

Список використанихджерел

1. Довбуш, А. Економічна сутність облікової політики [Текст] / А.Довбуш // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми розвитку економіки в умовах глобалізації». – Тернопіль – Чортків. – 2012. – С. 239 – 241.

2. Кірейцев, Г.Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / Г. Г. Кірейцев //

Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 2. – С. 103–108.

3. Мельничук, Б.В. Облікове забезпечення управління витратами в сільськогосподарських підприємствах [Текст] : автореф. На здобуття наук. ступеню к.е.н., спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Б.В. Мельничук. – К, 2008. – 20 с.

4. Облікова політика [Текст] : навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська та ін. ; за ред. Г.М. Давидова. — К.: Знання, 2010. — 479 с.

5. Пушкар, М.С. Теорія і практика формування облікової політики [текст]: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. –Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260с.

УДК 657

Костецький Ярослав
к.е.н., доцент
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль
Захарчук Наталія
викладач
Бучацький інститут менеджменту і аудиту
м. Бучач

ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО Й РЕАЛІЗАЦІЮ ПРОДУКЦІЇ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ

Анотація

Досліджено основні напрями удосконалення обліку витрат на виробництво і реалізацію продукції фермерських господарств, запропоновано нові шляхи та підходи до ведення обліку витрат і аналізу виходу продукції у дрібнотоварних фермерських господарствах.

Ключові слова:*фермерське господарство, рентабельність, валовий дохід, меморіальний ордер, собівартість, реєстр.*

Для забезпечення ефективності фермерського господарства необхідно мати точні дані про реальні витрати на виробництво продукції. Лише в цьому випадку можна порівняти одержані результати із затратами, визначити рівень рентабельності виробництва.

Облік витрат виробництва у фермерському господарстві можна, на відміну від великих сільськогосподарських підприємств, значно спростити. Слід сказати, що на Тернопільщині 75% від загальної кількості фермерських господарств займають дрібнотоварні господарства площею землі від 5 до 50 га [1]. Досягти точного визначення фінансового результату діяльності селянського господарства можна навіть за умови, що облік витрат буде здійснюватись загалом по господарству. Для обчислення ж собівартості продукції за її видами можна скористатись розрахованими нормативами, які в кінці року необхідно

скорегувати,виходячи з фактичної суми витрат і кількості одержаної продукції. Такі розрахунки порівняно нескладні, але вони дозволяють значно скоротити витрати часу на ведення обліку, другою особливістю обліку витрат виробництва у фермерському господарстві є те, що тут відпадає потреба в щомісячних записах витрат в облікових реєстрах, підрахунку оборотів і сальдо в них. При умові, що кожна сума витрат фіксується фермером в меморіальному ордері, як це було викладено раніше, для узагальнення даних про витрати можна обмежитись записом їх в облікових реєстрах в кінці року, після завершення збирання урожаю.

Узагальнення витрат на виробництво сільськогосподарської продукції в кінці року у фермерському господарстві доцільно проводити в два етапи. Спочатку необхідно виписати з меморіальних ордерів за кожний місяць проведені витрати на оплату праці залучених працівників, витрати насіння, добрив, пального, вартості оплачених ремонтів тощо, тобто, так званих змінних витрат, які залежать від обсягу виробництва. Після цього слід записати умовно-постійні витрати : амортизацію основних засобів, плату за землю, загальновиробничі витрати, які прямо не залежать від обсягу виробництва.

Для узагальнення витрат виробництва у фермерському господарстві необхідно застосовувати спеціальний обліковий реєстр «Відомість обліку витрат виробництва фермерського господарства». В ній передбачено вести облік як витрат виробництва, так і надходження сільськогосподарської продукції.

Всі витрати, пов’язані з виробництвом і реалізацією продукції, робіт і послуг групуються у відповідні статті, які визначаються галузевою інструкцією з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції(робіт, послуг) з врахуванням характеру і структури виробництва. Витрати виробництва записують у розрізі елементів відповідно до типової кореспонденції рахунків [2, 3].

Користуючись наведеним переліком, фермер може самостійно провести записи витрат у меморіальному ордері, а відтак у Журналі реєстрації господарських операцій та Відомості обліку витрат виробництва фермерського господарства.

Варто звернути увагу на те, що перелік витрат у згаданій відомості відрізняється від типових статей їх обліку у сільському господарстві, тому окремі графи необхідно розшифрувати за такими елементами як насіння (корми), добриво, засоби захисту рослин (тварин) тощо.

Розшифрування витрат при їх відображенні полегшує використання даних обліку для проведення детального аналізу рівня витрат на виробництво, їх динаміки, пошук на цій основі можливостей для здешевлення виробництва продукції фермерського господарства. Такий спосіб ведення обліку дозволяє без додаткових групувань і виписок легко порівнювати витрати за їх елементами за ряд років, що спрощує аналіз ефективності господарювання, забезпечує наочність показників.

Облік надходження продукції рослинництва у фермерському господарстві можна вести у «Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції» ф.81, який у великих господарствах призначений лише для обліку надходження яєць, овочів, плодів і ягід. З цією метою необхідно дещо змінити методику записів в

ньому. Так, у графі «Від кого прийнято», крім прізвищ осіб, зайнятих збиранням сільськогосподарської продукції на полі . слід вказувати дату збирання, оскільки відповідна клітинка зверху щоденника не дозволяє проводити щоденні записи цього показника. Щоденник повинен вести той, хто приймає зібрану продукцію для зберігання та реалізації. При перевезенні продукції з поля до місця зберігання необхідно забезпечити записи кількості зібраної продукції в подорожні листи водіїв чи трактористів, які доставляють продукцію і після її зважування дані щоденника треба звірити з цими листами.

Після визначення фактичних витрат на виробництво і валового збору сільськогосподарських культур фермер може визначити фактичну собівартість виробленої продукції за її видами. Для цього необхідно мати заздалегідь вирахувані нормативні витрати на один центнер сільськогосподарської продукції, яка виробляється в господарстві. Такі нормативи розраховують, виходячи з технології виробництва того чи іншого виду продукції і визначають обсяг кожного виду робіт, їх вартість, потреби у відповідних ресурсах для виробництва продукції, їх вартість.

Підрахувавши загальну вартість витрат за нормативами на виробництво запланованого обсягу продукції, визначають за відповідною методикою нормативну собівартість одиниці продукції.

Однак, у зв’язку з тим, що в даний час немає розроблених загальних чітких нормативів на виробництво сільськогосподарської продукції в умовах фермерського господарства, тому можна рекомендувати два способи визначення фактичної собівартості сільськогосподарської продукції.

Суть першого полягає в тому, що у фермерському господарстві можна скористатись розробленими за допомогою відповідних спеціалістів індивідуальними нормативами витрат на виробництво.

Другий спосіб визначення собівартості сільськогосподарської продукції, який може бути рекомендований для застосування у фермерських господарствах, ґрунтується на співвідношенні реалізаційних цін. Він значно простіший від першого, оскільки тут достатньо визначити співвідношення між реалізаційними цінами на ті види продукції, які виробляються у фермерському господарстві й перевести їх в умовну продукцію.

У результаті обчислення фактичної собівартості і списання калькуляційних різниць у фермерському господарстві можна визначити як фінансовий результат від реалізації кожного виду продукції, так і його суму в цілому по господарстві.

Отже, чіткі об’єктивні дані фермерського господарства про стан матеріальних ресурсів, процес виробництва продукції, її реалізації, фінансові результати є надійною інформаційною базою економічного стану господарства.

Список використаних джерел

1. Сільське господарство Тернопільської області за 2012 рік. Статистичний збірник. –Тернопіль, 2013. – 218 с.

2. Жук В.М. Облікове забезпечення інвестиційної привабливості та безпеки підприємства й аграрної галузі [Текст]/ В.М.Жук, В.В.Мельничук. – К.: Всеукраїнський інститут права і оцінки. – 2013.

3. Проданчук, М. Адаптація даних бухгалтерського балансу до запитів управлінської системи у глобальному економічному середовищі [Текст]/ М. Проданчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 10. – С. 7-17.

УДК 657

Федишин Людмила
магістр
Подільський державний аграрно-технічний університет
м. Кам'янець -Подільський

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ І КРЕДИТОРАМИ

Анотація

У статті розглянуто питання організації обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами та проблеми які виникають під час роботиз ними.

Ключові слова: дебіторсака заборгованість, довготермінова дебіторська заборгованість, поточна дебіторська заборгованість.

В умовах ринку надзвичайно важливе значення в забезпеченні ефективностіфункціонування підприємств має раціональна організація здійснення розрахункових операцій. Прискорення оборотності грошових коштів – один з важливих шляхів поліпшення фінансового становища виробничих господарюючих суб'єктів. Введення в дію національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні зумовило принципово новий підхід до обліку дебіторської заборгованості.

Згідно П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Керуючись вимогами П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» всі підприємства (крім бюджетних) в бухгалтерському обліку повинні відображати інформацію про дебіторську заборгованість окремо по двох видах:

- довготермінова дебіторська заборгованість;
- поточна дебіторська заборгованість.

Дебіторська заборгованість є поточною при наявності наступних ознак:

1) виникнення її під час нормального операційного циклу;
2) погашення вмежах 12 місяців з дати балансу [6].

Дебіторами називаються юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів, оцінених у грошовому вимірнику. Дебіторською вважається заборгованість, яка виникає в ході взаємовідносин підприємства з економічними агентами (юридичними і фізичними) і належить даному підприємству на певну дату. Боржники зобов'язані погасити дебіторську заборгованість на основі укладених між економічними агентами договорів [1].

Відповідно до положень стандарту бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» активом можна вважати лише таку заборгованість, за якою існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод таможе бути достовірно визначена їх сума. Тобто економічні вигоди (гроші) підприємство отримає, якщо боржник не відмовиться від оплати і погашення боргу в установлені строки позовної давності (3 роки) [6].

Якщо покупцю надається відстрочка платежу за продукцію, то різниця між справедливою вартістю дебіторської заборгованості та номінальною сумою (вказаною в документі постачальника) визнається також дебіторською заборгованістю. Різниця визначається за нарахованими доходами (процентами) у період їх нарахування (нараховуються проценти і відображаються в документі, яким оформлено реалізацію продукції).

У балансі дебіторська заборгованість показується загальною сумою за чистою реалізаційною вартістю (сума заборгованості за продукцію (роботи, послуги) за мінусом резерву сумнівних боргів) [1].

Резерв сумнівних боргів нараховується з метою покриття не повернутих

дебіторами з різних причин сум заборгованості (банкрутство, закриття за рішенням суду, форс-мажорні обставини – не передбачувані, непереборніперешкоди (війни, блокади, страйки, стихійні лиха, техногенні катастрофи)).

Резерв сумнівних боргів можна розрахувати двома методами:

- виходячи з платоспроможності окремих дебіторів;
- на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Перший метод базується на інформації про платоспроможність дебіторів, яка оприлюднюється в засобах масової інформації, а підприємство веде досьє на кожного з них. Вивчення динаміки показників балансу дебіторів дозволяє, у певному діапазоні ймовірності, визначити рівень неповернення боргів. Процент неповернення боргів необхідно розрахувати і затвердити підписом керівника організації.

Другий метод ґрунтується на припущені, що тенденція неповернення боргів, яка визначається за минулий період, збережеться надалі. Період спостереження за тенденціями неповернення боргів може становити від півроку до трьох років.

Сума резерву відображається у звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат. Списання безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, роботи, послуги проводиться за рахунок використання резерву сумнівних боргів:

Дт. 38 «Резерв сумнівних боргів»;

Кт. 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Безнадійною вважається заборгованість, відносно якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув термін позовної давності.

Якщо резерву виявиться недостатньо для списання безнадійної поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги, то сума відноситься безпосередньо на інші операційні витрати:

Дт. 949 «Інші витрати операційної діяльності»;

Кт. 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Сума, що надійшла від дебіторів і була раніше визнана безнадійною, включається до складу інших операційних доходів з одночасним зменшенням резерву сумнівних боргів:

Дт. 38 «Резерв сумнівних боргів»;

Кт. 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Основним законодавчим актом, який прямо регулює облік дебіторської заборгованості є П(С)БО 10 [6]. Решта законодавчих актів розглядають дебіторську заборгованість як об'єкт податкового обліку, її відображення в звітності підприємств та вказують конкретні рекомендації в певних питаннях. Від початку формування ринкових відносин в Україні і досі існує багато актуальних питань, пов'язаних з обліком дебіторської заборгованості [7].

По-перше, слід відмітити, що для прийняття зацікавленими особами адекватних та вчасних рішень щодо існуючої політики управління в процесі антикризового регулювання фінансово-господарського стану істотне значення мають актуальність і якість інформації про стан розрахунків з дебіторами, що формується на базі даних бухгалтерського обліку конкретних суб'єктів господарювання. Це зумовлює неможливість отримання інформації про дебіторську заборгованість в обсязі і вигляді, достатньому для проведення аналізу розрахунків з дебіторами зокрема і заборгованості загалом з метою прогнозування ймовірності настання платіжної кризи суб'єктів господарювання та складання рекомендацій щодо її попередження.

По-друге, невирішеними є проблеми відображення в обліку довгострокової дебіторської заборгованості, оцінки поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи та послуги. До того ж, застосовувати у наших умовах традиційні за кордоном методики аналізу дебіторської заборгованості не завжди доцільно через відсутність необхідного обсягу вірогідної і доступної інформації щодо розрахунків з дебіторами.

Вирішення сучасних проблем обліку розрахунків із дебіторами повинно бути врегульоване підприємством щоб реалізовувати свою продукцію шляхом надання знижок чи пропонуванням передплати або ж створенням резерву сумнівних боргів [7].

Отже, проблема обліку дебіторської заборгованості полягає в тому, щоб не допустити прострочення термінів платежу та доведення заборгованості до стану безнадійної. Правильно організований бухгалтерський облік повинен мати таку систему рахунків, яка б достатньою мірою відображала і характеризувала всю господарську діяльність з вимушеною конкретизацією.

Список використаних джерел

1. Бабіч, В.В. Фінансовий облік (облік активів) [Текст] : навчальний посібник / В.В.Бабіч, С.В.Сагова. — К.: КНЕУ, 2006. — 282с.

2. Вареня, В. Особливості розрахунків наперед [Текст] / Ю.А.Вареня // Главбух. – 2010. – №3. – С.60-63.

3. Кіяшко, О.М. Необхідність облікового забезпечення управління дебіторською заборгованістю. Актуальні проблеми економіки -2009-№3(93). - С. 190-196.

4. Коваленко, А.М. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських

підприємствах України / А.М.Коваленко // Дн – ськ: ВКК «Баланс – Клуб». – 2009. – 736 с.

5. Орєхова, А.І. Особливості управління дебіторською заборгованістю [Текст]/ А.І.Орєхова // Матеріали науково – практичної конференції викладачів, аспірантів та студентів Сумського НАУ (20-29 квітня 2009р.). – В 3т./Т.ІІ. – Суми: Видавництво «Довкілля», 2009. – С.80-81

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська . заборгованість» : Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 №237, зі змінами і доповненнями.

7. Попазова, О.В. Тенденції змін дебіторської заборгованості та кредиторської заборгованості на сільськогосподарських підприємствах України // Агросвіт. – 2008. – №7. – С.40-44.

ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ ОБЛІКУ, ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ І АУДИТУ В ОЦІНЦІ ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЙ

УДК 657.1

Бєлова Аліна
студентка
Сорока Ніна
студентка
Національний університет Податкової служби України
м. Ірпінь

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ В ОБЛІКУ

Анотація

Статтю присвячено питанням оцінки ефективності інформаційних систем в обліку на підприємстві. Розглянуті позитивні та негативні фактори впровадження інформаційних систем в обліку підприємства.

Ключові слова: *автоматизація, інформаційні системи, програмне забезпечення,бухгалтерський облік.*

Автоматизація і введення інформаційних систем бухгалтерського обліку на підприємстві і підготовка фінансової звітності в податкові органи в умовах перехідної економіки України є однієї з найбільш важливих задач.

Чи можуть допомогти бухгалтеру інформаційні системи? Безумовно, комп'ютерна програма не замінить грамотного бухгалтера, але дозволить заощадити його час і сили за рахунок автоматизації рутинних операцій, знайти арифметичні помилки в обліку і звітності, оцінити поточне фінансове становище підприємства і його перспективи.

В наш час без комп'ютерної техніки та програмного забезпечення не може діяти навіть найменше підприємство. Проблема оцінки можливостей та впровадження інформаційних систем бухгалтерського обліку на сьогодні залишається досить актуальною, оскільки з їх впровадженням праця стає більш творчою, спрямованою на організацію та вдосконалення обліку [1].

Вивченням теоретичних та методологічних аспектів розвитку та впровадження комп'ютерних інформаційних систем на підприємствах займалися такі вчені як: М.Т Барановський, МТ Білуха, Ф.Ф Бутинець, С.В. Івахненков, Г. Г Юрейцев, Ю.А Кузьмінський, ЮІ Осадчий, М.Г Чумаченко. Дані вчені зробили значний внесок в розвиток інформаційних систем бухгалтерського обліку. Проте ряд проблем щодо його впровадження є неповністю дослідженими.

Керівнику українського підприємства сьогодні приходиться приймати рішення в умовах невизначеності і ризику, що змушує його постійно тримати під

контролем різні аспекти фінансово - господарської діяльності. Ця діяльність відбита у великій кількості документів, що містять різнорідну інформацію. Грамотно оброблена і систематизована вона є деякою мірою гарантією ефективного управління виробництвом. Навпроти, відсутність достовірних даних може привести до невірного управлінського рішення і, як наслідок, до серйозних збитків [4].

Створення та використання комп'ютерної системи бухгалтерського обліку сприяє не тільки прискоренню процесу обробки інформації на підприємствах, але й суттєвому покращенню його організації. Такі можливості зумовлені тим, що комп'ютерний спосіб обробки інформації вимагає формального та чіткого опису облікових процедур у вигляді алгоритмів, що призводить до впорядкування порядку виконання обов'язків працівників бухгалтерської служби. Впровадження інформаційної системи дозволяє переходити на нові методи управління, на якісно новий рівень менеджменту і ведення бухгалтерського обліку та є стратегічно важливим для будь-якого підприємства [2].

Спочатку розглянемо позитивний результат впровадження інформаційної системи на підприємстві, яким може бути:

- впорядкування бухгалтерського обліку;
- збільшення кількості інформації, що надходить з даних бухгалтерського обліку;
- зниження кількості бухгалтерських помилок; підвищення оперативності обліку.
- Таким чином до переваг, які отримує підприємство від впровадження облікових систем можна віднести:
- економію оборотних засобів;
- зниження виробничого браку;
- скорочення витрат на адміністративно-управлінський апарат;
- зростання ефективності виробничих потужностей;
- зниження транспортних витрат;
- зниження страхових запасів на складах;
- зменшення витрат часу на здійснення господарських операцій [1].

До негативних факторів, що роблять використання інформаційних систем бухгалтерського обліку нераціональним слід віднести:

- використання багаторівневої технології проектування, кожна стадія якої виконується спеціалістами різної спеціальності та кваліфікації;
- тривале проектування систем_та планова довготривала експлуатація з мінімальними змінами;
- домінування не комп'ютеризованих функцій інформаційних систем через технічну неможливість або економічну неефективність комп'ютеризації функцій управління, що не забезпечують прямого доступу працівників до інформації;
- надмірно централізована обробка інформації;
- роздільне функціонування систем інформаційного забезпечення в галузях виробничої, маркетингової,організаційної, фінансової, кадрової, бухгалтерської діяльності підприємства [3].

В даний час існує широкий вибір різних інформаційних систем бухгалтерського обліку. Не слід поділяти їх на погані і гарні, сильні слабкі. Усі вони гарні і їхні можливості знаходять практичне застосування на підприємствах різного розміру, профілю і роду діяльності. При автоматизації варто вибрати необхідну ІСБО, виходячи з задач і наявних ресурсів.

При використанні інформаційних систем бухгалтерського обліку важливо не просто перевести всю паперову роботу на комп'ютер. Важливо, щоб це збільшило ефективність роботи бухгалтерії і поліпшило контроль над фінансово-господарською діяльністю підприємства, що у свою чергу збільшить ефективність управління підприємством, і, як наслідок, ефективність його роботи.

Список використаних джерел

1. Інформаційні системи бухгалтерського обліку : оцінка, перспективи , проблеми впровадження [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://naub.org.ua/?p=1206. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

2. Івахненков, С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку [Текст] : наукове видання / С.В.Івахненков. – Житомир, 2009. – 416 с.

3. Івахненков, С.В. Сучасні інформаційні технології управління підприємством та бухгалтерія: проблеми і виклики [Текст] / С.В.Івахненков // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №4. – 54 с.

4. Харіна, К.В. Застосування інформаційних систем у бухгалтерському обліку / К.В.Харіна. – Дніпропетровськ : ПДАБА. – 2008. – №16. – С. 90-97.

УДК 657.1

Берляк Галина
здобувач
Житомирський державний технологічний університет
м. Житомир

ІНВЕСТИЦІЙНІ РИЗИКИ ТА НЕВИЗНАЧЕНІСТЬ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ЗМІН: ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ ПІДХІД

Анотація

У статті обґрунтовано необхідність налагодження системи аналізу інвестиційних ризиків підприємства. Актуальність питання прогнозування наслідків інвестиційних ризиків дозволило виявити під час дослідження перспективних напрямів вивчення організації та методики економічного аналізу інвестиційних ризиків.

Ключові слова*: ризик, невизначеність, інвестиційний ризик.*

Інвестиційне проектування – широка та розвинута область знань, яка відображає теорію та практику розробки та реалізації інвестиційних проектів, для фінансування яких необхідно витрачати значні обсяги фінансових ресурсів. У світі розроблені методики та стандарти (ЮНІДО тощо) інвестиційного проектування, а також відповідні комп'ютерні програми, які отримали міжнародне визнання. проте їх застосування в українській практиці часто ускладнене. Однією з основних причин такої ситуації виступає фактор невизначеності, який суттєво впливає на кінцеві результати інвестиційного проектування.

Під невизначеністю розуміємо неповноту чи неточність інформації про передумови, умови чи наслідки реалізації проекту, в тому числі про пов'язані з ним витрати та результати. На думку дослідників (В. Кузьміна, А. Губенко, А.Г. Івасенко, Я.І. Ніконової) причинами невизначеності витупають три групи факторів: незнання, випадковість та протидія. Зокрема, невизначеність пояснюється тим, що економічні проблеми зводяться до задач вибору з певної кількості альтернатив.

В сучасній економічній теорії в якості індикатора невизначеності виступає категорія ризику. Як правило, термін "ризик" використовується для характеристики економічної ситуації, в якій відомі всі вірогідні події. У випадку, коли немає можливості оцінити вірогідність отримання тих чи інших результатів використовується термін "невизначеність".

В кількісному вираженні невизначеність передбачає можливість відхилення результату від очікуваного значення як у бік зменшення так і у бік збільшення. Відповідно, під ризиком в економічній теорії розуміється вірогідність втрати частини своїх ресурсів чи навпаки можливість отримання значних вигід (доходу) від реалізації інвестиційного проекту. Ризик також можна визначити як узагальнену суб'єктивну характеристику ситуації прийняття рішення в умовах невизначеності, яка відображає можливість появи та значимість для суб'єкта прийняття рішень збитку в результаті наслідків прийняття того, чи іншого рішення [1, с. 14]. Тому будь який вид аналізу та

оцінка повинні проводитися з урахуванням ризику та невизначеності.

Виходячи з цього, можна стверджувати, що невід'ємною частиною налагодженої системи управління господарською діяльністю є аналіз підприємницьких ризиків. Економічний аналіз дає підстави для поєднання знань та досвіду у формуванні майбутньої стратегії діяльності суб'єкта господарювання. Його важливість полягає в тому, що він є проміжною ланкою між інформаційним етапом і етапом прийняття рішень, тим самим впливаючи на якість управління діяльністю суб'єкта господарювання. Прогнозування наслідків інвестиційних ризиків має важливе значення і є актуальним на сьогоднішній час. Вигівська І.М. [2, с. 32] зазначає, що "аналіз інвестиційних ризиків та їх кількісне вимірювання дозволяє порівняти величину ризику різних господарських операцій та інвестиційних проектів та обирати той варіант, який найбільше відповідає обраній підприємством інвестиційній стратегії". Сучасна економічна наука з питань ризику має вагомі надбання, про що свідчать результати наукових досліджень вітчизняних вчених. Проте розроблені теорії та практичні рекомендації вирішують не всі проблемні питання даного напряму, що актуалізує необхідність систематизації наукових досліджень. Це надасть можливість виявити перспективні напрями вивчення організації та методики економічного аналізу інвестиційних ризиків.

В контексті нашого дослідження виникає ряд проблемних питань аналізу ризиків, які супроводжують діяльність будь-якого суб'єкта господарювання. До таких питань належать: визначення сутності інвестиційних ризиків, їх облікове відображення за різними операціями підприємства, обґрунтування методики комплексного аналізу інвестиційного ризику (враховуючи всі його види), виявлення нових методів аналізу інвестиційних ризиків.

Дані проблемні питання взаємопов'язані, оскільки визначення сутності інвестиційного ризику і напрямів використання можливостей системи бухгалтерського обліку для їх врахування при здійсненні господарських операцій дозволять сформувати систему облікового забезпечення управління інвестиційними ризиками.

Вважаємо, що в умовах нестабільної і швидко мінливої ситуації суб'єктам інвестиційної діяльності слід враховувати усі фактори, які можуть призвести до збитків. Таким чином, призначення аналізу ризику дати потенційним інвесторам необхідні дані для прийняття рішення про доцільність участі в проекті і передбачити заходи по захисту від можливих фінансових втрат [3, с. 162].

Особливістю методів аналізу ризику є використання імовірнісних понять і статистичного аналізу. Це відповідає сучасним міжнародним стандартам і є досить трудомістким процесом, що вимагає пошуку і залучення численної кількісної інформації [4, с. 232].

Розрізняють дві групи підходів до аналізу невизначеності: а) аналіз невизначеності шляхом аналізу чутливості та сценаріїв; б) аналіз невизначеності за допомогою оцінки ризиків, який може бути проведений з використанням різноманітних ймовірнісно-статистичних методів.

Визначивши суть, переваги та недоліки застосування кожного з методів управління інвестиційними ризиками, проаналізовано комбінації способів

обмеження ризику та запропоновано механізм управління ризиками інвестиційної діяльності в бухгалтерському обліку (рис. 1).

***Рис.** 1. Схема управління в бухгалтерському обліку ймовірними наслідками операцій, які перебувають в умовах ризику*

Бухгалтерський облік відображає результати управління ризиками діяльності за такими методами як:

1) прийняття ризику (відображення в обліку запланованої господарської операції без врахування ризику;

2) створення резервів – в обліку відображається формування резерву відповідно до виду ризику;

3) страхування господарських ризиків (відображення в обліку заборгованості перед страховиком, отримання відшкодування);

4) розподіл ризику – відображення комісійних операцій з передачі дебіторської заборгованості факторинговій компанії, іншим спеціалізованим фінансово-кредитним установам;

5) диверсифікація – відображення господарських операцій за напрямом диверсифікації діяльності підприємства або окремих об’єктів обліку;

6) хеджування, укладання опціонів тощо.

Не знайшов свого відображення в обліку метод уникнення ризику, так як він не викликає змін в господарській діяльності підприємства або його

майновому стані. Такі ж методи управління ризиками як отримання додаткової інформації здійснюють вплив на діяльність підприємства лише за умови необхідності для їх застосування додаткових витрат грошових коштів, додаткової роботи працівників окремих підрозділів. Враховуючи специфіку проблем інвестиційної безпеки та особливостей розвитку основних видів економічної діяльності, необхідно створити особливу систему показників-індикаторів інвестиційної безпеки. Дана система повинна враховувати наступні рівні. До показників першого рівня належатимуть: а) критерії за якими можна зробити висновок про стан інвестиційної безпеки; б) показники-індикатори інвестиційної безпеки. До показників другого рівня відноситимуться показники стану інвестиційної безпеки, тому слід забезпечити комплексний розгляд показників-індикаторів, так як розрахунок параметрів, що розглядають їх ізольовано один від одного, не дозволяє об'єктивно відобразити їх порогові значення.

Такий підхід до формування системи індикаторів дозволить оцінити ступінь ризикованості інвестиційних вкладень в ту чи іншу галузь, а також правильно сформулювати цільові установки, необхідні для ліквідації факторів, що впливають на інвестиційну безпеку.

Список використаних джерел

1. Кузьмин, В. Новое дело – повышенный риск [Текст] / В. Кузьмин, А. Губенко // Риск. – 2000. – № 3-4. – С. 14–17.

2. Вигівська, І.М. Підприємницькі ризики як особливий вид фактів господарської діяльності [Текст] / І.М. Вигівська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Випуск 2 (14). – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 31-45.

3. Ивасенко, А.Г. Инвестиции: источники и методы финансирования [Текст] / А.Г. Ивасенко, Я.И. Никонова. – М.: Издательство "Омега-Л", 2009. – 261 с.

4. Асаул А.Н. Модернизация экономики на основе технологических инноваций [Текст] / А.Н. Асаул, Б.М. Карпов, В.Б. Перевязкин, М.К. Старовойтов. – СПб: АНО ИПЭВ, 2008. – 606 с.

УДК 657.421.1:634(477)

Богданюк Олена
к.е.н., старший викладач
Національний університет біоресурсів і природокористування України
м. Київ

УДОСКОНАЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЮ САДІВНИЦТВА

Анотація

Запропоновано удосконалену систему інформаційно-аналітичного забезпечення управління конкурентоспроможністю садівництва.

Ключові слова: *інформаційно-аналітичне забезпечення, конкурентоспроможність, садівництво, управління.*

На сучасному етапі розвитку суспільства, економіки, якість та ефективність прийняття управлінських рішень щодо функціонування садівництва залежить від його інформаційно-аналітичного забезпечення. Адже достатня, своєчасна та релевантна інформація дозволяє приймати виважені управлінські рішення щодо раціонального використання ресурсів в галузі, поліпшення показників діяльності, підвищення конкурентоспроможності садівництва, що в кінцевому підсумку забезпечить отримання бажаного фінансового результату.

Вивченню проблеми формування обліково-аналітичного забезпечення управління в Україні присвячені праці вітчизняних науковців, серед яких слід виділити: Т.М. Безродну, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Н.В. Голячук, О.Д. Гудзинського, В.М. Жука, О.О. Канцурова, Г.Г. Кірейцева, Т. Є. Кучеренко, Л.Г. Ловінську, М.Ф. Огійчука, В.К. Савчука, Л.К. Сука, П.Л. Сука та інших вчених. Деякі питання технологічного, організаційно-економічного удосконалення й подальшого розвитку галузі садівництва висвітлені у наукових працях О.Ю. Єрмакова, Т.Є. Кондратенко, П.В. Кондратенка, В.А. Рульєва, В.С. Уланчука, О.Д. Чижа, О.М. Шестопаля та інших науковців.

Науковий аналіз здобутків згаданих вчених засвідчує, що їх дослідження здебільшого спрямовані на вивчення обліково-аналітичних питань загального характеру. Щодо обліково-аналітичного забезпечення управління садівництвом і зокрема його біологічними активами залишаються поза увагою дослідників, однак їх вирішення є необхідним. В умовах глобалізації та нарощування конкуренції особливої уваги потребує розгляд питань повноти, якості, достовірності та своєчасності обліково-аналітичної інформації, використовуваної для управління біологічними активами — основи життя й розвитку аграрної економіки як на рівні підприємства, так і регіональному та національному рівнях. Об’єктивна необхідність в підвищенні аналітичності сучасної облікової інформації та її удосконаленні, обумовили актуальність теми та вибір мети дослідження.

Метою дослідження є удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення управління садівництвом, як передумови підвищення його конкурентоспроможності.

Для досягнення мети необхідно щоб обліково-аналітична інформація, яка використовується на садівницьких підприємствах максимально відповідала вимогам управління. Поряд із цим, як показує практика обліково-аналітичного процесу на сільськогосподарських підприємствах, не завжди повною мірою використовується інформаційна база для прийняття управлінського рішення. На переконання науковців [1, с. 122] в практиці менеджменту спостерігається певний розрив між функціями обліку, аналізу і прийняттям рішень, тобто, як правило, їх здійснюють різні виконавці за певними встановленими для цих видів діяльності принципами, методами і показниками. Однак, сучасне ринкове середовище, висока конкуренція, зміна форм власності та організаційно-правових форм господарювання в сільському господарстві вимагає від потоку обліково-аналітичної інформації на підприємстві відповідності принципам, дотримання яких дає можливість збирати найповніші і якісні дані для прийняття оперативних, поточних та стратегічних управлінських рішень.

П.Г. Шитт установив, що життя плодового дерева можна розділити на 9 вікових періодів [2, с. 12].

Але останні чотири з них не мають практичного значення. Тому розглядаються тільки перші п’ять періодів: період росту, період росту і плодоношення, період плодоношення і росту, період плодоношення, період плодоношення і всихання.

Із численної кількості вікових періодів садових рослин, для потреб обліку та аналізу, ми виділили найголовніші - це період створення; період біологічної трансформації, росту та плодоношення; період отримання врожаю та власне період припинення життєдіяльності активу. Слід зазначити, що в садівництві неможливо провести чіткої межі між даними етапами біологічного відтворення плодоягідних культур, адже після отримання садівницької продукції, біологічні активи садівництва проходять знову етап біологічної трансформації, а додаткові біологічні активи садівництва беруть участь у створенні нових насаджень, тобто повертаються знову на перший етап. Таким чином, відбувається безперервний, постійний процес біологічного росту, відтворення та трансформації.

Перший етап формування біологічних активів в садівництві є найбільш відповідальним. Активи, які формуються на цьому етапі визначають необхідність в стартовому капіталі, умови генерування прибутку, швидкість обертання цих активів, рівень їх ліквідності тощо.

Наступним етапом процесу відтворення довгострокових біологічних активів садівництва є посадка саду. Основною метою управління біологічними активами садівництва має бути досягнення стратегічної мети галузі. Однак, на сьогоднішній день більшість керівників та власників садівницьких підприємств віддає перевагу короткостроковим перспективам над довгостроковими, і як результат - нестійка позиція садівницьких підприємств на ринку, низька якість посадкового матеріалу і зниження конкурентоспроможності продукції.

Гарантією високої продуктивності та ефективності саду є посадковий матеріал, тому для забезпечення конкурентоспроможності галузі необхідно приділити увагу виробництву якісного садивного матеріалу. Опитування власників та керівників садівницьких підприємств відносно оцінки садивного матеріалу, який реалізовується вітчизняними науково-дослідними станціями

вказує на їх недосконалу якість, та високу ціну. На сьогодні, українські садівники з задоволенням купують оздоровлений та високопродуктивний садивний матеріал у польських виробників, оскільки і ціна на такі саджанці польського виробництва значно не відрізняється від вітчизняної.

Те ж саме стосується виробництва плодоягідної продукції. Український ринок переповнений імпортованою продукцією, яка створює конкуренцію вітчизняній. Однак, не вся завезена продукція є якісною, та такою яка б відповідала вимогам стандартів та дієтичного харчування. Щоб досягнути бажаного результату діяльності виробник має дотримуватися технологічних та нормативних параметрів якості продукції, та постійно контролювати витрати із ціною споживання.

Для забезпечення конкурентоспроможності галузі, на садівницьких підприємствах ми пропонуємо наступний алгоритм облікового відображення прямих витрат на виробництво біологічних активів та продукції садівництва, який дає можливість своєчасно оцінювати основні параметри, які формують їх конкурентоспроможність (рис. 1).

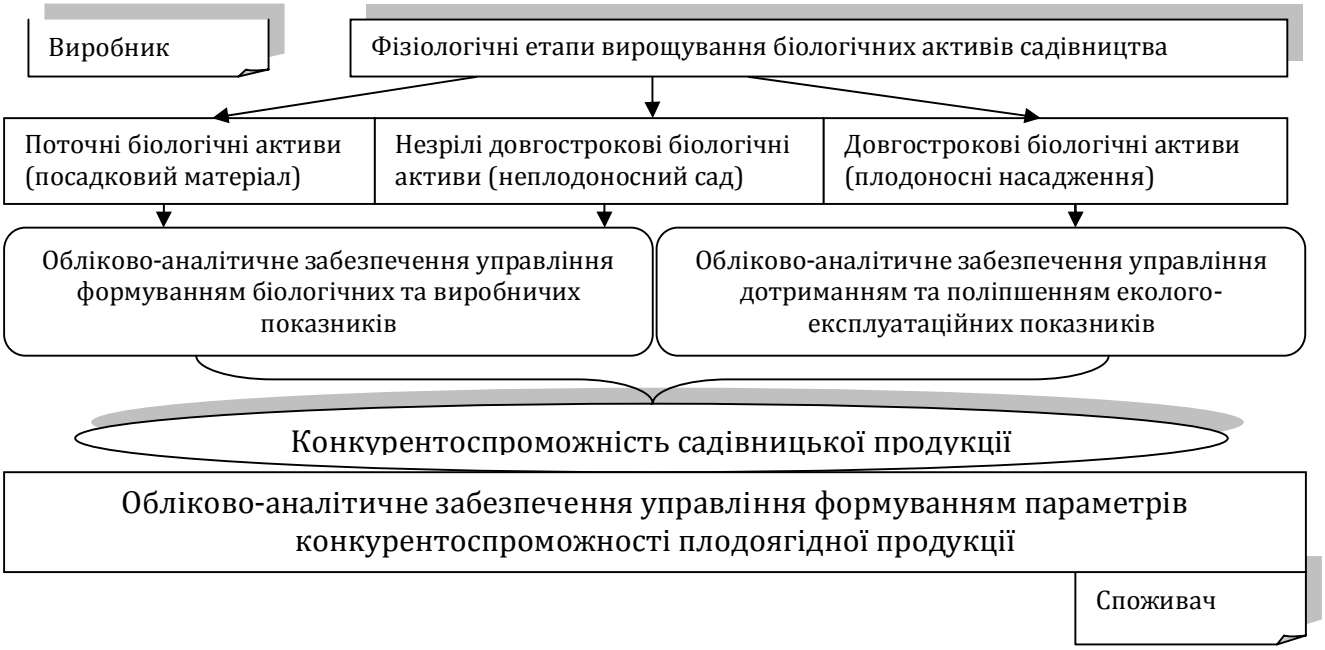


***Рис.** 1. Система обліково-аналітичного забезпечення управління конкурентоспроможністю садівництва*

Така модель облікового відображення прямих витрат на виробництво біологічних активів та продукції садівництва дає можливість виробникам контролювати витрати та забезпечити конкурентоспроможність садівницької продукції на всіх етапах формування біологічних активів садівництва.

Список використаних джерел

1. Обліково аналітичний механізм менеджменту підприємств (теоретико-методологічний аспект) [Текст] : монографія / [О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, Т.М, Пахомова, В.К. Савчук]; за заг. ред. О.Д. Гудзинського. – К.: ІПК ДСЗУ, 2009. – 226 с.

2. Чиж, О.Д. Інтенсивні сади яблуні / О.Д. Чиж, В.В. Фільов, О.М. Гаврилюк,

С.М. Чухіль. – К. : Аграрна наука, 2008. – 224 с.

УДК 657.446

Бурова Тетяна
д.е.н., професор
Волковицька Ольга
к.е.н., старший викладач
Миколаївський національний університет
імені В.О.Сухомлинського
м. Миколаїв

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація

В статті проведено дослідження основних завдань аудиту доходів за видами діяльності суб'єкта господарювання, виходячи з його організаційно-технологічних особливостей. Розроблені окремі моделі робочих документів аудитора, запропонована послідовність етапів перевірки доходів за видами діяльності суб'єктів господарювання.

***Ключові слова**: аудит доходів, послідовність, методика, робочий документ, види діяльності, підприємство.*

Досвід вітчизняних підприємств та зарубіжних компаній показує, що важливою складовою ефективної системи управління є застосування зовнішнього і внутрішнього аудиту. Отже, розробка дієвої методики аудиту доходів підприємства, що включає повний обсяг інформаційних джерел, об'єктів і оптимальних етапів перевірки, розробка моделей робочих документів аудитора є запорукою підтвердження показників фінансової, податкової та інших видів звітності.

Питанням організації і методики аудиту доходів приділялася значна увага таких відомих вчених економістів як Ф.Ф.Бутинець, В.Ф.Голов, Г.М.Давидова, М.В.Кужельний, М.В.Мельник, В.Я.Савченко, В.О.Шевчук, Л.М.Янчева та багато інших. Але окремі праці вчених містять вузький перелік інформаційних джерел, не повний перелік аудиторських процедур та результативні робочі документи для підтвердження показників звітності.

Метою статті є дослідження основних завдань та науково обґрунтованої послідовності аудиту доходів за видами діяльності підприємства в умовах мінливості внутрішнього і зовнішнього середовища, які особливо актуальні в кризовий період.

Загальна проблема аудиту доходів полягає в недосконалості науково обґрунтованих дієвих методик аудиторських перевірок за видами діяльності підприємств.

Згідно власного досвіду проведення перевірок і плідних напрацювань інших економістів, інформаційними джерелами отримання аудиторських

доказів аудиту доходів за видами діяльності підприємств визначено: первинні і зведені документи (накладні, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт та послуг, договори, касові ордера, платіжні доручення, виписки з поточного рахунку банківських установ, митні декларації, інвойси, фіскальні звіти, реєстри обліку доходів та інше); облікові регістри (Журнали 3, 6, 1, відомості 1.1, 1.2, аналітичні рахунки 7 класу, Головна книга, оборотно-сальдова відомість та інше); звітність (фінансова, управлінська, статистична, податкова); акти попередніх перевірок аудиторської фірми, податкової інспекції та інші; накази, розпорядження підприємства.

У зв'язку з тим, що аудиторська перевірка – це творчий процес аудитора, виходячи із його професіоналізму, організаційно-технологічних особливостей підприємства можлива різна послідовність аудиту.

Ми рекомендуємо наступну послідовність аудиту операцій з обліку доходів за видами діяльності підприємств:

1. Перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів і договорів з покупцями та замовниками. Аудитор перевіряє наявність первинних документів, їх оформлення, звертаючи увагу на грамотність виправлення помилкових записів (коректурний метод, «червоне сторно», додаткових записів), а також порівнює дані первинних і зведених документів з обліковими регістрами (табл. 1).

Таблиця 1

Модель робочого документа щодо зіставлення даних первинних документів з даними синтетичного обліку з покупцями та замовниками

№ п/п	Найменування (контрагента, документа, номер, дата)	Дані первинних документів	Згідно даних синтетичного обліку (Кт рах. 70, 71 та ін.)	Відхилення, + / -
1.				
2.				

2. Перевірка правильності класифікації, оцінки доходів та умов їх визнання за видами діяльності. Увага аудиторів при проведенні такої перевірки концентрується на умовах визнання доходів звітного періоду та класифікації доходів за видами діяльності згідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [2].

3. Аудит повноти відображення доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (рахунки 701-704). Повинно бути підтверджено, що операції належним чином санкціоновані; на рахунках бухгалтерського обліку відображені всі здійснені угоди з продажу; записи в облікових регістрах відображені своєчасно; вартісна оцінка операцій здійснена правильно. Для цього необхідно порівняти записи в регістрах обліку з даними первинних документів; дати, зазначені у первинних документах, з датами у регістрах обліку; перевірити арифметичну точність підсумків. По операціях в іноземних валютах необхідно перевірити застосування валютних курсів та їх відповідність офіційному курсу НБУ. При цьому аудитор розробляє моделі необхідних робочих документів.

4. Перевірка операцій з обліку доходів від іншої операційної діяльності (рахунки 710-718). Доцільно підтвердити правильність та повноту

відображення доходів від штрафів, визнаних боржниками; повноту та своєчасність відображення доходів від безоплатно одержаних оборотних засобів, операційної оренди активів; повноту відображення доходів від розміщення коштів на депозитних рахунках; правильність визначення доходів від купівлі-продажу іноземної валюти та розрахунок курсових різниць.

5. Аудит доходів від фінансових операцій (рахунки 721-733) включає в себе перевірку доходів від інвестицій в асоційовані підприємства, доходів від спільної діяльності, доходів від інвестицій в дочірні підприємства, доходів від дивідендів і відсотків, які одержуються підприємством.

Одним із складних етапів аудиту обліку доходів є перевірка правильності відображення в обліку операцій з надання у фінансову оренду об'єктів лізингу, які передбачають передачу прав власності активів після закінчення строку оренди. При цьому необхідно перевірити правове забезпечення господарських операцій із фінансового лізингу, звернути увагу на порядок оформлення письмових договорів, які повинні відповідати вимогам Податкового кодексу України та іншим чинним законодавчим документам [1].

Мета такої перевірки полягає у встановленні правильності оформлення зазначених договорів, для того щоб підприємство знижувало ризики доведення дійсності проведених операцій.

6. При перевірці правильності відображення доходів від інвестиційної діяльності та інших доходів (рахунки 741-746) необхідно звернути увагу на правильність відображення доходів від фінансових інвестицій і майнових комплексів, доходів від неопераційних курсових різниць, безоплатно одержаних активів, відшкодування збитків від стихійних лих тощо. Перевірку повноти та своєчасності відображення в обліку доходів за фінансовими інвестиціями необхідно проводити за окремими її видами (акціями, облігаціями тощо), емітентами та методами участі в капіталі. При аудиті достовірності інформації доходів за видами діяльності підприємства у фінансовій звітності необхідно дані синтетичного обліку доходів звірити з даними фінансової звітності (табл. 2).

Таблиця 2

Модель робочого документа звірки даних синтетичного обліку інших доходів з даними фінансової звітності

№ п/п	Види доходів	Дані фінансової звітності (ф. 2)	Дані синтетичного обліку	Відхилення, +/-
1	2	3	4	5
1.				

При наявності відхилень між даними синтетичного обліку доходів і фінансової звітності, аудитор повинен з'ясувати причини таких відхилень та надати рекомендації з виправлення встановлених помилок. Виявлені факти відхилень обліку доходів за видами діяльності суб’єкта господарювання, недотримання законодавства реєструються в робочих документах аудитора, а потім узагальнюються у аудиторських звіті та висновку.

В процесі дослідження з’ясовано, що становлення ринкових відносин в Україні потребує вдосконалення організації і методики аудиту доходів за видами діяльності підприємства, виходячи з його організаційно-технологічних

особливостей. Розроблено окремі моделі робочих документів аудитора, запропоновано послідовність етапів перевірки доходів за видами діяльності суб'єктів господарювання.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/ laws/show/2755-17. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджене наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/ show/z0860-99. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

УДК 657

Ватуля Іван
доцент
Корніяченко Ангеліна
студентка
Полтавська державна аграрна академія
м. Полтава

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЗАПАСІВ НА СКЛАДІ: ПЕРЕВАГИ АВТОМАТИЗАЦІЇ

Анотація

У статті розглянуто особливості проведення інвентаризації запасів на складах та її переваги в умовах використання бухгалтерської програми „Бухгалтерія 1Ċ 8.2".

***Ключові слова**: автоматизація обліку, запаси, інвентаризація, облік, аналітичний облік.*

Проблема автоматизації обліку стає дедалі актуальною, що пов'язано, перш за все, із збільшенням облікової інформації та вимогами до швидкості обробки інформації для прийняття управлінських рішень. Вирішенню цієї проблеми сприятиме використання програмних засобів обробки інформації.

Контроль за наявністю та рухом товарно-матеріальних цінностей – одне із завдань бухгалтерського обліку, що перетинається із завданнями складського обліку. Це завдання вирішення в „1С:Бухгалтерії". Для автоматизації обліку в Україні найбільше розповсюдження отримала програма 1С:Підприємство, а саме її версія 7.7. Це універсальна програма масового призначення для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, що включає підготовку обов'язкової (регламентованої звітності). Все ширшого розповсюдження набуває наступна версія програми 1С - восьма. „Бухгалтерія 1Ċ 8.2" забезпечує рішення всіх задач, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства, якщо до її повноважень повністю входить облік на підприємстві, включно з випискою первинних

документів, обліком продажів і т.д.

В порівнянні з «1С:Бухгалтерією 7.7» «вісімка» має ряд переваг.

– реалізована можливість ведення обліку декількох організацій в єдиній інформаційній базі. Організації можуть використовувати загальні списки товарів, статей витрат, контрагентів і т.д.;

– поява в «1С:Бухгалтерії 8.2» партіонного обліку розширює область застосування типового рішення. Крім способу оцінки матеріально-виробничих запасів за середньою собівартістю, стає можливим застосування і таких способів, як ФІФО і ЛІФО, незалежно для бухгалтерського і податкового обліку і для кожної організації;

– реалізований опціональний аналітичний облік по місцях зберігання: кількісний і кількісно-сумовий;

– реалізована можливість обліку товарів в роздрібній торгівлі за продажними цінами;

– у «1С:Бухгалтерії 8.2» підтримується облік діяльності індивідуальних підприємців, що застосовують спрощену систему оподаткування;

– у новій версії «1С:Бухгалтерії 8.2» розширені можливості настройки типових операцій - засоби групового введення часто використовуваних бухгалтерських проводок.

Проведення інвентаризації і відображення її результатів зручно реалізується в програмі „Бухгалтерія 1Ċ 8.2”. Технологічний процес обробки інформації складається з таких етапів:

1) підготовка первинної інформації;
2) створення нормативно-довідкової інформації;
3) створення набору даних руху необоротних активів;
4) проведення розрахунків і введення інформації в базу даних;
5) проведення аналізу результатної інформації;
6) прийняття управлінських рішень за отриманими результатами;
7) передавання даних у суміжні завдання обліку.

Для автоматизації обліку товарно-матеріальних цінностей в програмі „1С:Бухгалтерія 8.2” передбачено закладку „Склад”, яка містить перелік документів („Переміщення товарів”, „Інвентаризація товарів на складі”, „Оприбуткування товарів”, „Списання товарів”) та довідників („Номенклатура”, „Склади (місця зберігання)”, „Класифікатор одиниць виміру”).

Довідникова інформація, яка містить інформацію про товарно-матеріальні цінності в програмі „1С:Бухгалтерія 8.2”:

1. „Номенклатура” призначено для ведення списку номенклатурних позицій запасів, послуг і не введених в експлуатацію необоротних активів.

2. „Склади (місця зберігання)” передбачений для ведення списку складів підприємства. Кожний елемент довідника містить опис конкретного фізичного місця зберігання. Елементи довідника „Склади” використовують практично у всіх документах, в яких реєструється рух матеріальних цінностей, і визначають місця зберігання, по якому фактично здійснено той чи інший рух. Довідник „Склади” ієрархічний і має необмежену кількість рівнів підпорядкованості. Тобто склади можна поділити на групи. Крім того передбачена додаткова можливість класифікації складів за допомогою властивостей та категорій.

3. Для кожного складу може бути задано одна або кілька матеріально-відповідальних осіб, які відповідають за роботу відповідного складу. Інформація про матеріально-відповідальних осіб (комірниках, завідувачів секцій) заповняється із довідника „Фізичні особи”.

В програмі для інвентаризації слугує документ „Інвентаризація товарів на складі”, в табличній частині якого зазначається номенклатура, облікова та фактична кількість, відхилення, ціна, сума та облікова сума. Таблична частина документу заповнюється автоматично у відповідності з залишками на відповідному складі, в колонку „Кількість” вводиться фактична кількість матеріальних цінностей, при цьому у колонці „Відхилення” автоматично розраховується різниця між фактичною та обліковою кількістю за даними програми. В документі передбачена можливість сформувати „Інвентаризаційний опис”. В результаті проведення документу „Інвентаризація товарів на складі” дані бухгалтерського та податкового обліку не змінюються. Для відображення результатів інвентаризації слугують два документи, які формуються шляхом введення на підставі: „Оприбуткування товарів” – для прийняття до обліку лишків матеріальних цінностей (по фактичній вартості); „Списання товарів” – для списання нестач (по фактичній вартості). Для складського господарства великих розмірів можна сформувати цілий комплект документів „Інвентаризація товарів на складі” – по окремому документу для кожної групи матеріальних цінностей і місцях зберігання – і окремо роздрукувати відповідний комплект звіряльних відомостей. Після цього інвентаризаційній комісії залишиться провести огляд майна і вручну ввести в звіряльну відомість дані про фактичну наявність цінностей. Для оформлення результатів інвентаризації конфігурація забезпечує автоматичне формування інвентаризаційного опису та інших документів.

Конфігурація «1С:Бухгалтерія 8.2» забезпечує ефективну підтримку інвентаризації матеріальних цінностей на складах, в процесі яких кількість матеріальних цінностей на складах звіряються з залишками цінностей за даними інформаційної бази, визначених з врахуванням їх надходження та вибуття. Завдяки програмі документальне оформлення інвентаризації і її результатів стає зручним та менш трудомістким процесом.

Список використаних джерел

1. Олійник, А. П. Сучасні методи обліку виробничих запасів [Електронний ресурс] / А. П. Олійник // Економічні науки. Серія «Облік і аудит». – 2012. – № 9. – Режим доступу : archive.nbuv.gov.ua/portal/soc...9.../70.pdf. – Заголовок з екрана (дата звернення 12.04.2014 р.).

УДК 657.1:640.43

Кирильєва Людмила
к.е.н, доцент
Янчев Андрій
докторант
Кирильєва Дарія
аспірант
Харківський державний університет харчування та торгівлі
м. Харків

ОБЛІК В ПІДПРИЄМСТВАХ ІНДУСТРІЇ ГОСТИННОСТІ (РЕСТОРАНИ) ПРИ ЗАСТОСУВАННІ НОВІТНІХ ІНФОРМАЦІЙНО-РОЗРАХУНКОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ

Анотація

У статті розглянуто організаційні та методичні аспекти обліку розрахунків з клієнтами ресторанного бізнесу через термінал.

Ключові слова: *ресторанний бізнес, облік, витрати, платіжний термінал, еквайрінг, еквайр, сліп.*

Вітчизняний ресторанний бізнес в умовах сьогодення набуває статусу провідної галузі індустрії гостинності в межах українського господарювання. На сучасному ринку з'являються повносервісні ресторани високого рівня розвитку, поряд із якими функціонують спеціалізовані підприємства зі скороченим набором послуг і страв. Отримує розвиток індустрія кейтерингу (ресторани виїзного обслуговування). «Ресторани - це особливий тип підприємств громадського харчування, якому притаманні найвищі вимоги щодо комфорту, якості обслуговування й асортименту пропонованих страв та режиму роботи» [1]. Слід відзначити, що керівники закладів повинні пам'ятати і про організацію заходів щодо комфорту та зручності розрахунків клієнтів за надані послуги.

В Україні традиційною формою розрахунків в підприємствах індустрії гостинності залишалася готівкова форма. Однак ринок електронних платежів стрімко набирає обертів. Як зазначає Кравчук В. та Прем'єрова О. «безготівкові розрахунки коштують суспільству менше» [2]. З 2012 року підприємства індустрії гостинності відповідно до нового п. 14.19 ст. 14 Закону України «Про платіжні системи і переказ коштів в Україні» [3] зобов'язані забезпечити можливість здійснення розрахунків за продані товари (надані послуги) з використанням електронних платіжних засобів.

Перевагою розрахунків банківськими платіжними картками (БПК) є максимальне наближення у часі моментів сплати та зарахування грошей на поточний рахунок ресторану. До недоліків розрахунків БПК в практичній діяльності підприємств ресторанного бізнесу є відсутність можливості відкликати операцію.

Однією з основних цілей обліку розрахунків в індустрії гостинності залишається формування повної та достовірної інформації про трансакційні операції в облікових регістрах та фінансовій звітності для забезпечення потреб системи управління підприємств, що використовують у своїй діяльності новітні

інформаційно - розрахункові технологій.

Практика використання платіжних карт для розрахунку за власними потребами в господарській сфері діяльності набуває масової розповсюдженості з кожним роком. Та незважаючи на швидке зростання кількості платіжних карток та торгових терміналів, Україна відстає в розвитку ринку інфраструктури. Застосування підприємствами ресторанного господарства платіжного банківського терміналу дозволить бути стабільно конкурентоспроможним суб'єктам бізнесу в сфері індустрії гостинності. Інформування гостей щодо їхньої комфортної можливості використовувати платіжну карту замість готівкових грошей сприяє формуванню позитивного іміджу й престижу ресторанного закладу.

Платіжний термінал - електронний пристрій, призначений для здійснення платіжних операцій, отримання довідкової інформації і друкування документа за операцією із застосуванням спеціального платіжного засобу. Завдяки терміналам у вітчизняній економіці з'явилась можливість здійснювати юридичними особами еквайринг - діяльність щодо технологічного, інформаційного обслуговування суб'єктів господарювання і здійснення операцій з видачі готівки користувачам спеціальних платіжних засобів, які не є клієнтами емітента, а також проведення розрахунків з ними за операції, які здійснені із застосуванням спеціальних платіжних засобів [4].

Порядок розрахунків покупців (клієнтів) та їх оплати БПК наочно показано на рис. 1.

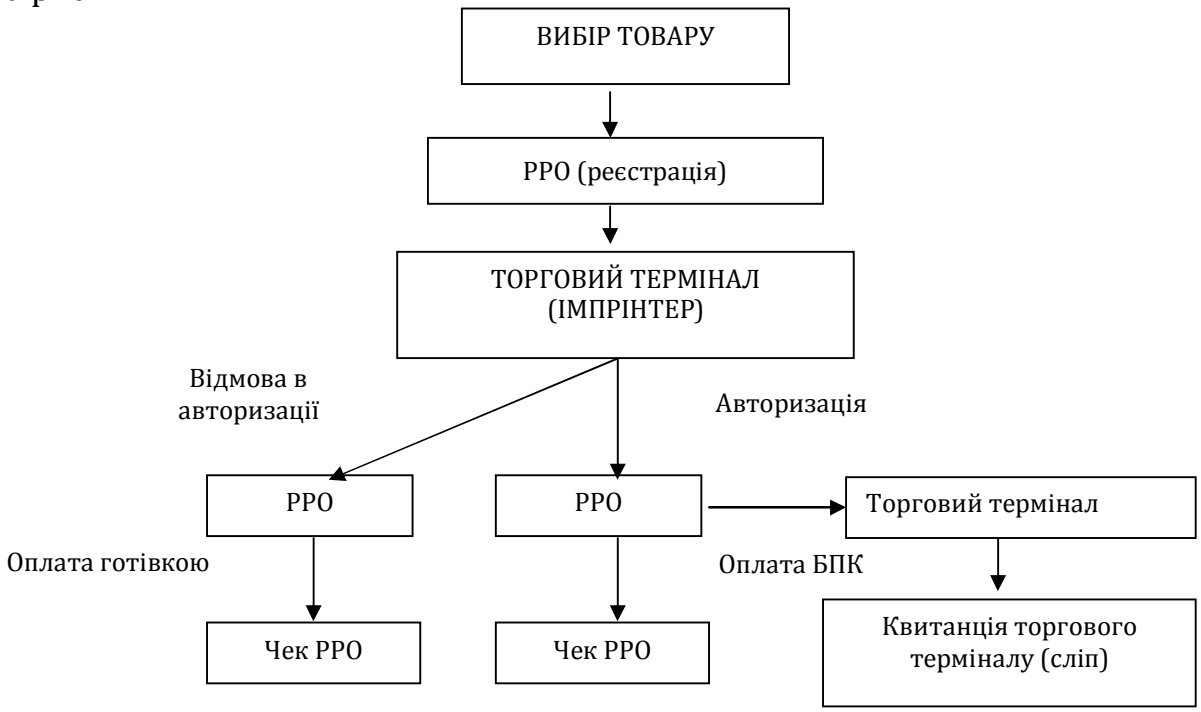


***Рис.** 1. Порядок продажу товарів та їх оплати БПК [5]*

Для відображення господарської операції на рахунках бухгалтерського обліку необхідно враховувати специфіку надходження торговельної виручки на рахунки в банках. Важливим в організації обліку розрахунків є і реєстрація та зберігання первинних документів - сліпів. Документи за операціями з

використанням спеціальних платіжних засобів мають статус первинного документа та можуть бути використані під час урегулювання спірних питань. Сліп - паперовий документ, що підтверджує факт операції з використанням платіжної картки і має набір даних щодо цієї операції та реквізити платіжної картки. Термін зберігання первинних документів в різних банках-еквайрах від 3 до 5 років. Готівка, що списується з платіжної картки, одразу на рахунок підприємства не поступає. Тому доцільно відображати її за Дебетом рахунку 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» та Кредитом 331 «Грошові документи в національній валюті». Для організації управлінського обліку необхідно враховувати структуру суб'єкта господарювання – в разі, якщо це мережа ресторанів, то для більш комфортного ведення обліку й відстеження надходження готівки на рахунки підприємства слід відкривати аналітичні субрахунки рахунку 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» за кожним структурним підрозділом мережі.

Наслідки переходу на безготівкові розрахунки гаряче обговорюються. Адже використання будь яких платіжних інструментів включає прямі та непрямі витрати. Прямими витратами фактично є комісія, що стягується постачальниками фінансових послуг. Непрямими є витрати, пов'язані зі складністю операційних процесів, швидкістю операцій, ризиком і невизначеністю, а також альтернативні витрати покупців та продавців. Згідно договорів між суб'єктом господарювання та банком-еквайром можливі й інші відрахування з виручки на користь власника платіжної картки – гостя ресторанного закладу. Облік розрахунків клієнтів за надані послуги ресторану при застосуванні терміналу наведено в таблиці.

Таблиця 1

Облік розрахунків клієнтів за надані послуги ресторану

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено дохід від реалізації послуг, оплачених БПК (оформлений сліп)	331 «Грошові документи в національній валюті»	703 «Дохід від реалізації послуг»
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 ПДВ «Розрахунки за податками»
3	Передано банку розрахункові документи (сліпи)	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	331 «Грошові документи в національній валюті»
4	Зараховано на поточний рахунок кошти за вирахуванням суми комісійної винагороди банку	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»
5	Включено до витрат на збут суми комісійної винагороди банку	931 «Витрати на збут/комісія банку»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»
5	Включено до витрат на збут суми акційних відсотків покупцю	932 «Витрати на збут/ акційні відсотки покупцю»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»

Таким чином, розрахунки через термінал в ресторанному бізнесі є сучасними та комфортними для клієнтів. Організація обліку при застосуванні новітніх інформаційно-розрахункових операцій дозволить підприємствам

індустрії гостинності оперативно отримувати інформацію про надходження грошових коштів з урахуванням структури об'єкта господарювання, забезпечить правильне документування сліпів (інформація про операції з використанням платіжної картки), посилить процес контролю та регулювання витрат на збут в розрізі наданих акційних відсотків покупцю та суми комісійної винагороди банку.

Список використаних джерел

1. Нечаюк, Л.І. Готельно-ресторанний бізнес-менеджмент [Текст] : навчальний посібник / Л.І. Нечаюк, Н.О. Телеш. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 348 с

2. Кравчук, В. Ринок карткових платежів України: міжнародний досвід та національне регулювання [Текст] : аналітичний звіт / В.Кравчук, О. Прем'єрова . – К.: АДЕФ, 2012. – 60 с.

3. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні : за станом на 10.04.2014 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України; Закон від 05.04.2001 № 2346-III. – Режим доступу : zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2346-14. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

4. Про здійснення операцій з використанням спеціальних платіжних засобів : за станом на 10.04.2014 / Національний банк; Постанова, Положення, Повідомлення [...] від 30.04.2010 № 223. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0474-10. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

5. Котенко, Л.М. Облік товарних операцій в підприємствах торгівлі та ресторанного господарства [Текст] : навч. посіб. / Л.М. Котенко, Н.В. Манжос, Н.В. Бойченко. – Харків: ХДУХТ, 2008. – 323с.

УДК 657.631

Мазур Наталія
д.е.н., професор, завідувач кафедри
Подільський державний аграрно-технічний університет
м. Кам'янець-Подільський

УДОСКОНАЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ОРГАНІЧНОЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ І СИРОВИНИ

Анотація

Розглянуто проблеми облікової політики в сфері розвитку органічного виробництва. Визначено основні заходи щодо удосконалення інформаційної бази обліку виробництва органічної сільськогосподарської продукції і сировини в Україні.

***Ключові слова**:органічна сільськогосподарська продукція, органічне виробництво, облік,облікова політика, екологічне виробництво.*

Світовий ринок органічних продуктів останніми роками демонструє стабільні та високі темпи росту. Під органічним виробництвом у світі зайнято 37 млн. га, з яких близько 30% розташовані в Австрії, 12 % – в Аргентині і 5 % – у США. Обсяг ринку органічної продукції перевищує 60 млрд. дол. США. За прогнозами, до 2014 року світове споживання органічної продукції мало збільшитись на 61%та досягти 97 млрд. дол. США [1, 2].

З 9 січня 2014 року вступив в силу Закон України «Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини» (від 03.09.2013р. № 425-VII). Згідно ст.12 цього Закону здійснювати виробництво органічної продукції (сировини) має право фізична чи юридична особа будь-якої організаційно-правової форми та будь-якої форми власності, яка пройшла оцінку відповідності виробництва органічної продукції (сировини), отримала сертифікат відповідності та включена до Реєстру виробників органічної продукції (сировини). Реєстр виробників органічної продукції (сировини) веде центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері державного нагляду (контролю) в агропромисловому комплексі [3].

Згідно ст.13 вищезгаданого Закону, фізичні та юридичні особи, які не внесені до Реєстру виробників органічної продукції (сировини) не мають права здійснювати виробництво органічної продукції та/або сировини.

Фізичні або юридичні особи, яким надано право на виробництво органічної продукції (сировини), зобов’язані дотримуватися таких загальних правил виробництва органічної продукції та/або сировини (які, звичайно, впливають на організацію обліку):

1) дотримуватися вимог Закону і правил виробництва та обігу органічної продукції та сировини та/або дикорослих рослин, використовувати лише методи виробництва органічної продукції та/або сировини;

2) забезпечувати відокремлення виробництва органічної продукції (сировини) від виробництва неорганічної продукції (сировини), продукції перехідного періоду;

3) використовувати технології виробництва, які запобігають забрудненню

або мінімізують будь-яке збільшення забруднення навколишнього природного середовища;

4) утилізувати відходи і побічні продукти рослинного і тваринного походження у процесі виробництва органічної продукції;

5) запобігати процесам утилізації пестицидів та агрохімікатів, отриманих шляхом хімічного синтезу, на територіях, де здійснюється виробництво та зберігання органічної продукції (сировини);

6) враховувати місцевий та регіональний екологічний стан територій під час вибору продукції для виробництва;

7) мінімізувати використання невідновлюваних ресурсів та зовнішніх ресурсів;

8) забезпечувати збереження та відтворення родючості ґрунтів [3].

Об'єктами обліку в органічному землеробстві є: ресурси, продукти та процеси, які не містять генетично модифікованих організмів і речовин та при виробництві яких:

1) у рослинництві заборонено використовувати отрутохімікати для боротьби з бур'янами, шкідниками й хворобами рослин, а також мінеральні добрива синтетичного походження, при цьому захист рослин здійснюється переважно препаратами натурального походження, а для живлення ґрунту й рослин використовуються органічні добрива;

2) у тваринництві не дозволяються застосовувати стимулятори росту, гормони й антибіотики, а для лікування тварин використовуються профілактичні засоби й гомеопатичні препарати [4].

Для вирішення проблем облікової політики в сфері розвитку органічного виробництва необхідно здійснити ряд заходів. Зокрема:

- по-перше – організацію первинного обліку господарських операцій, пов'язаних з органічним землеробством щодо використання ресурсів, оприбуткування об'єктів діяльності та їх реалізації, визначення фінансових результатів. Виробники органічної сільськогосподарської продукції та її переробники повинні точно зазначати: на яких площах, у яких будівлях, на якому устаткуванні здійснюється виробництво. Органічні підприємства зобов'язані точно визначати на всіх рівнях виробництва і переробки та документувати усі необоротні активи, виробничі запаси та вироблену продукцію. Таким чином, формування пакета первинних бухгалтерських документів при виробництві екологічно чистої продукції рослинництва і тваринництва є об'єктивною необхідністю. В основу розробки такої інформаційної бази повинні бути покладені стандарти екологічного виробництва й технологія виробництва продукції;
- по-друге – видозмінений підхід до формування виробничої собівартості органічних продуктів на бухгалтерських рахунках 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і 28 «Товари» з виділенням окремих статей витрат, які характеризуватимуть рівень використання ресурсів, що не шкодять навколишньому природному середовищу;
- по-третє – побудову системи обліку щодо відображення наявності, руху і

використання ресурсів для органічного землеробства (сільськогосподарських земель, активів і витрат на інноваційну робочу силу);

- по-четверте – формування виробничої собівартості, доходів і фінансових результатів на окремих аналітичних рахунках процесу виробництва (рах. 23), надходження доходів і розрахунку фінансових результатів. Органічне господарювання має бути економічно вигідним для виробника і споживача. Не зважаючи на перевищення вартості екологічних продуктів на 40-50% порівняно з традиційними, швейцарці щорічно витрачають на придбання органічних продуктів в середньому 105 євро, датчани – 51, шведи – 47, італійці – 25 євро відповідно [5];
- по-п'яте – розробку ефективного облікового процесу в сфері органічного виробництва за умови використання органічних добрив, багаторічних бобових трав та сидеральних культур. Це дасть можливість формувати необхідну інформацію про накопичення і раціональне використання вологи, мінеральне живлення рослин, умови життєдіяльності ґрунтових мікроорганізмів, структуру ґрунту та її відхилення від природної, збереження і розширення відтворення ґрунту;
- по-шосте – систему показників фінансової, статистичної і податкової звітності для потреб формування державної політики щодо створення сприятливих умов у сфері виробництва та обігу органічної продукції (сировини);
- по-сьоме – системне узгодження податкового обліку шляхом підпорядкування його завданням органічного виробництва щодо ресурсозбереження, імпортозаміщення, диверсифікації джерел постачання ресурсів, структурної перебудови економіки та створення умов податкового і фінансового стимулювання;
- і, наостанок, – інформаційне статистичне забезпечення управління органічним виробництвом як інноваційної технології розвитку сільського господарства, спрямованої на задоволення потреб споживачів в екологічно безпечній продукції.

На основі стандартів організації, яка проводить сертифікацію виробництва, необхідно розробити методичні рекомендації для бухгалтерії екологічного господарства, у яких варто розкрити основні визначення й положення екологічного виробництва. У даних рекомендаціях повинні бути зазначені загальні вимоги до техніки, сільськогосподарських машин, які використовуються на підприємстві, наведений перелік дозволених до застосування препаратів і добрив. Бухгалтер може контролювати дотримання цих вимог за актами приймання-передачі, рахунками-фактурами, актами про використання добрив тощо. Необхідно вказати дозволені агротехнічні прийоми, методи боротьби із хворобами й шкідниками. Їх виконання може контролюватися за обліковими листами тракториста-машиніста, нарядами на виконання робіт.

Після впровадження окреслених вище заходів можливо буде чітко розрізняти межі традиційної й органічної діяльності.

Список використаних джерел

1. Цал-Цалко, Ю.С. Контроль в процесі управління органічним виробництвом у системі НАССР [Електронний ресурс] / Ю.С. Цал-Цалко. — Режим доступу : www.ztu.edu.ua/ua/science/. — Назва з екрана (дата звернення: 11.04.2014).
2. Сайт ФАО [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://apps.fao.org/page/. — Назва з екрана (дата звернення: 11.04.2014).
3. Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини : за станом на 03.09.2013 р. / Верховна Рада. Закон України № 425-VII від 03.09.2013р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/425-18. — Назва з екрана (дата звернення : 11.04.2014).
4. Мороз, Ю.Ю. Організація обліку виробництва і обігу органічної сільськогосподарської продукції і сировини [Електронний ресурс] / Ю.Ю. Мороз. — Режим доступу :www.ztu.edu.ua/ua/science/. — Назва з екрана (дата звернення: 11.04.2014).
5. Бойко, Л. Передумови розвитку органічного виробництва в Україні [Текст] / Л. Бойко // Землевпорядний вісник. — 2011. — № 2. — С.30-35.

УДК 631.11.003.12

Макарчук Оксана
к.е.н., доцент
Національний університет біоресурсів і природокористування України
м. Київ

МЕТОДИ ОЦІНКИ ПРИЙНЯТТЯ ЕФЕКТИВНИХ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ

Анотація

У статті розглянуто особливості застосування методів стратегічних управлінських рішень в умовах невизначеності, що сприяє забезпеченню розвитку підприємства та його виживання в конкурентному середовищі.

***Ключові слова**: методи, оцінка, невизначеність, стратегія, управлінські рішення.*

Умови невизначеності виникають, коли особі, яка приймає рішення, відомі кілька альтернатив та їх можливі наслідки, але ймовірність актуалізації того чи іншого результату невідома або немає сенсу. Тому на відміну від ризику, невизначеність містить значний суб'єктивний фактор. Два спостерігачі, які розглядають одну і ту саму ситуацію, ніколи не зможуть однаково дати її кількісні характеристики. Це відбувається не тільки тому, що вони володіють різними об'ємами інформації, але й тому, що вони мають різні навички, загальну компетентність. Невизначеність часто буває обумовлена швидкими змінами

структурних змінних і диспозиції ринку.

Така ситуація складається тому, що немає надійних даних, на основі яких ймовірності могли б бути вирахувані апостеріорі, а також тому, що немає яких-небудь способів вивести ймовірність пріорі. Це означає, що прийняття рішення в умовах невизначеності завжди суб'єктивне.

Оскільки допущення є суб'єктивними, то настільки повинні відрізнятися ступінь невизначеності з боку особи, яка приймає рішення. Як було раніше відмічено, дві людини можуть розглядати одну й ту саму подію, але кожний робитиме власні допущення з більшою чи меншою ймовірністю, ніж інший. Процедура прийняття рішення може залежати від сприйняття і оцінки особою, приймаючою рішення ступеня невизначеності.

В умовах обмеженої інформації та невизначеності стратегічні управлінські рішення можуть прийматися або без використання кількісних значень імовірностей результатів, або з використанням кількісних значень.

Розглянемо спочатку перший підхід, коли імовірності результатів кількісно не визначаються.

На практиці для деякої формалізації прийняття рішень в умовах невизначеності найчастіше застосовують теорію ігор.

Теорія ігор - це математична теорія конфліктних ситуацій. Завдання цієї теорії - розробка рекомендацій щодо раціоналізації дій учасників ігрового «конфлікту». При цьому будують спрощену модель конфліктної ситуації, що називається грою. Під «грою» розуміють певний процес, що складається з низки дій, або «ходів». Від реальної конфліктної ситуації гра відрізняється тим, що ведеться за визначеними правилами. Сторони, що беруть участь у «конфлікті», називають «гравцями», а підсумок «конфлікту» - «виграшем» та інше [1].

Якщо у грі зіштовхуються інтереси двох сторін, гра називається парною, а якщо сторін більше - множинною. Множинна гра з двома постійними коаліціями гравців перетворює гру на парну. Найбільше практичне значення мають парні ігри.

Для забезпечення можливості математичного аналізу гри повинні обов'язково бути розроблені:

1)правила гри;

2) система умов, що регламентує:

- можливі варіанти дій гравців;
- обсяг інформації кожної сторони про поведінку іншої сторони;
- підсумок гри, до якого призводить певна сукупність ходів.

Існує таке поняття як гра з нульовою сумою, якщо один гравець виграє рівно стільки ж, скільки програє інший, тобто сума виграшів дорівнює нулю. У грі з нульовою сумою інтереси суперників прямо протилежні. Далі розглянемо саме такі ігри.

Розвиток гри у часі будемо подавати як такий, що складається з низки послідовних етапів або «ходів». Хід в теорії ігор - це вибір і здійснення однієї з передбачених правилами гри дій. Ходи бувають особисті і випадкові.

Особистим ходом називається свідомий вибір гравцем одного з можливих варіантів дій та його здійснення. Випадковим ходом називають вибір з ряду можливостей, що здійснюється не гравцем, а певним механізмом випадкового

вибору (наприклад, генератором випадкових чисел та ін.). Для кожного випадкового ходу правила гри передбачають розподіл імовірностей можливих результатів.

Теорія ігор займається аналізом тільки тих ігор, які містять особисті ходи. Такі ігри будуються на основі стратегії гравця.

Стратегією гравця називають сукупність правил, що визначають вибір варіанта дій при кожному особистому ході цього гравця залежно від ситуації, яка складається в процесі гри. Залежно від кількості можливих стратегій ігри діляться на «скінчені» і «нескінчені».

Гра називається скінченою, якщо у кожного гравця є визначена кількість стратегій, і нескінченою, якщо хоча би в одного гравця є необмежена кількість стратегій.

Оптимальною стратегією гравця називається така стратегія, яка в разі багаторазового повторення гри забезпечує цьому гравцеві максимально можливий середній виграш (або, що те ж саме, мінімально можливий середній програш). У разі вибору оптимальної стратегії підставою для роздумів є припущення, що суперник не поступається нам і робить все для того, щоб завадити нам досягнути поставленої мети.

У теорії ігор не враховуються неминучі у кожній конфліктній ситуації прорахунки і помилки гравців, ризик і азарт. Крім того, найважливішим серед обмежень математичної теорії ігор є те, що виграш штучно зводиться до одного єдиного числа (реально - це деякий набір параметрів ефекту: завоювання більшої частки ринку, зростання престижу торгової марки тощо). Стратегія, оптимальна за одним показником, необов'язково буде оптимальною за іншим [2].

Для прийняття стратегічних рішень за допомогою теорії ігор потрібно знати ключові критерії оптимальності.

Практикуються два підходи до прийняття рішення в умовах невизначеності:

1) особа, яка приймає рішення, може використати наявну в неї інформацію, власні судження і досвід для ідентифікації своїх припущень відносно ймовірностей тих чи інших можливостей зовнішніх умов, в яких опиниться його компанія, а також для оцінки витікаючих при кожній зовнішній умові результатів по кожній наявній стратегії. Це, по суті, робить умови невизначеності аналогічними умовами ризику, а процедура прийняття рішення, обговорювана раніше для умов ризику, виконується і в цьому випадку;

2) якщо ступінь невизначеності дуже високий, то особа, яка приймає рішення, надає перевагу не робити припущень відносно ймовірностей різних зовнішніх умов, або не враховує ймовірності, чи розглядає їх як рівні, що практично одне й те саме. Якщо застосовується даний підхід, то для оцінки передбачуваних стратегій наявні чотири категорії рішення [3]:

- критерій рішення Вальда, який називається також максі-міном;
- альфа-критерій рішення Гурвіца;
- критерій рішення Сейвіджа, який називається також критерієм відмови від міні-максу;
- критерій рішення Лапласа, який називається також критерієм рішення

Бейєса.

Таким чином, найтяжчою задачею для особи, яка приймає рішення, є вибір конкретного критерію, який найбільше підходить для рішення пропонованої задачі. Вибір критерію повинен бути логічним при даних умовах. Крім того, при виборі критерію повинні враховуватись психологічні особливості, темперамент і загальний світогляд теперішнього керівництва фірми (оптимістичні чи песимістичні; консервативні чи прогресивні).

Список використаних джерел

1. Круглова Н. Ю. Стратегический менеджмент: [учебник для вузов] / Н. Ю. Круглова, М. И. Круглов. – М.: Издательство РДЛ, 2003. – 464 с.
2. Макарчук О.Г. Стратегічний аналіз діяльності сільськогосподарських підприємств: монографія – К.: Аграр Медіа Груп, 2012. – 208 с.
3. Хорин А. Н. Стратегический анализ : учебное пособие / А.Н. Хорин, В.Э. Керимов. – М. : Эксмо, 2006. – 288 с.

УДК 658.14

Нужна Оксана
к.е.н, доцент
Луцький національний технічний університет
м. Луцьк

ХАРАКТЕРИСТИКА ФОРМ КАПІТАЛІЗАЦІЇ ЗАЛЕЖНО ВІД МЕХАНІЗМУ НАРОЩУВАННЯ

Анотація

У статті розглянуто форми капіталізації залежно від механізму нарощування. Подано характеристику реальної, маркетингової (суб'єктивної) та ринкової (фіктивної) капіталізації.

Ключові слова: *капіталізація, маркетингова капіталізація, реальна капіталізація, ринкова капіталізація.*

Залежно від механізму нарощування капіталізації вчені виділяють три її форми: реальна капіталізація; маркетингова або суб'єктивна капіталізація; ринкова або фіктивна капіталізація [1]. Всі перераховані форми капіталізації відображаються в балансі підприємства у вигляді нарощування власних джерел фінансування (розділ 1 пасиву балансу), проте мають різні джерела походження і різні способи ініціювання.

Автори Хотинська Г.І. і Гальцева Е.В. зазначають, що так звана «реальна капіталізація» виникає в результаті збільшення власного капіталу. «Якщо підприємство реінвестує прибуток, спрямовуючи її на поповнення необоротних активів та оборотних активів, відбувається реальна капіталізація, що виражається у збільшенні реальної вартості майна» [5, с. 2].

Ефективно діюче підприємство практично завжди має позитивний фінансовий результат господарської діяльності. Прибуток, точніше його реінвестована частина, накопичується в 1 розділі пасиву балансу «Власний капітал» (р. 1420 «Нерозподілений прибуток»), багато в чому визначає вартість підприємства і приводить до збільшення власного капіталу. Висока капіталізація говорить про здатність господарюючого суб'єкта генерувати доходи, ефективно використовувати ресурси, розширювати бізнес, що, у свою чергу, є умовою майбутньої прибутковості.

Тим часом збільшення 1 розділу пасиву балансу за інших рівних умов означає збільшення пасиву і, отже, в силу основного правила балансу, обумовлює збільшення активу господарюючого суб'єкта. Залежно від виду діяльності, стратегії підприємства і сформованих поточних проблем збільшення зачіпає або необоротні, або оборотні активи, або ті й інші одночасно. Якщо в результаті фінансово-господарської діяльності підприємство реінвестує прибуток, спрямовуючи його на поповнення необоротних активів (насамперед, засобів праці) і оборотних активів (у частини предметів праці або запасів), відбувається реальна капіталізація, що виражається у збільшенні реальної вартості майна. У більшості випадків підприємства з сильною стратегією інвестують приріст власного капіталу в активи довгострокового характеру, тобто в розділ 1 «Необоротні активи» [3]. У даному випадку капіталізація являє собою природний результат фінансово-господарської діяльності, є економічно об'єктивною і ініціюється з боку джерел фінансування, тобто пасиву балансу. Реальна капіталізація веде до зміцнення фінансової стійкості підприємства, підвищенню його кредитного рейтингу, зростанню маркетингової привабливості та збільшення його ринкової вартості.

Реальна капіталізація створюється в процесі фінансово-господарської діяльності, використовуються реальні матеріальні ресурси, грошовий капітал, результатом чого стає збільшення власного капіталу. Отже, реальна капіталізація виражається у збільшенні реальної вартості майна. У більшості випадків підприємства з сильною стратегією інвестують приріст власного капіталу в активи довгострокового характеру.

На практиці процес накопичення на рівні суб'єкта господарювання часто є результатом активної маркетингової політики і рекламної кампанії, які «накручують» ринкову вартість підприємства, відриваючи її від реальної вартості. У такому випадку збільшення валюти балансу за інших рівних умов відбувається спочатку з боку активів, як правило, нематеріальної складової балансу, наприклад, за рахунок наступних операцій: відображення в балансі вартісної оцінки ділової репутації (гудвілу); збільшення ринкової вартості торгової марки, бренду; відображення в обліку і відповідно у балансі ноу-хау; придбання прав на результати інтелектуальної діяльності.

Збільшення майна підприємства в цьому випадку за інших рівних умов може відображатися в балансі в різних варіантах: балансуватися в пасиві зростанням додаткового капіталу; відноситись на фінансові результати, збільшуючи нерозподілений прибуток; збільшувати статутний капітал з відповідною реєстрацією у встановленому порядку.

Додатковий капітал, нерозподілений прибуток і статутний капітал, у свою

чергу, збільшують власний капітал підприємства. Тобто, в даному випадку капіталізація ініціюється внутрішньофірмовим менеджментом зі сторони активів, перш за все, нематеріальних. Вартісні оцінки в цьому випадку найчастіше носять договірний, отже, суб'єктивний характер. Збільшення майна за рахунок договірних оцінок, навіть ціною перереєстрації статутного капіталу значною мірою є суб'єктивною операцією. Операції такого роду дозволяють сформувати «представницький» баланс компанії, проте, враховуючи, що нематеріальні активи є високоризиковими, така капіталізація може зникнути за найменших змін політичної ситуації або ринкової кон'юнктури.

Збільшення власного капіталу за рахунок розширення статутного фонду надає операціям такого роду якусь стабільність і правове оформлення, однак воно є екстенсивним шляхом розвитку підприємства і не свідчить про ефективність використання його потенціалу.

Такий вид капіталізації називається суб'єктивною або маркетингової капіталізацією, оскільки її природа носить суб'єктивний характер, а використовується ця форма капіталізації, як правило, в маркетингових цілях.

Суб'єктивна (маркетингова) капіталізація останнім часом є досить популярною серед PR-агентств, які виходять з того, що ділова репутація відіграє ключову роль у формуванні вартості компанії. Такий підхід до капіталізації зумовив появу проекту «Капіталізація репутації», ініціатором якого є Агентство «Паблісіті PR». В експертному опитуванні, проведеному цим PR-агентством, взяли участь 1072 респонденти з числа топ-менеджерів, керівників і співробітників департаментів маркетингу, реклами та PR, фінансових аналітиків та інших експертів великих компаній, більше 60% респондентів відповіли, що ділова репутація являє собою реальний актив, що створює вартість [3]. Отже, маркетингова або суб'єктивна капіталізація – це капіталізація за рахунок використання нематеріальних активів, яка приводить до зростання ринкової вартості підприємства, але не забезпечує зростання його матеріальної вартості.

У ринковій економіці неможливо досягти економічного підйому без концентрації капіталу, його зростання, тому в класичному розумінні термін «капіталізація» означає реінвестування отриманого фірмою прибутку, або, іншими словами, перетворення прибутку в додатковий капітал. У сучасній економічній літературі термін «капіталізація» набув нових відтінків, нерідко досить істотних. Наприклад, він використовується в таких значеннях, як оцінка вартості фірми на базі її основного і оборотного капіталу, оцінка вартості компанії на основі ринкової вартості її акцій і облігацій та на основі щорічно одержуваного прибутку.

У контексті сказаного використовується і термін «ринкова капіталізація» (англ. *market capitalization*), під яким розуміють вартість всіх акцій акціонерної компанії або, іншими словами, це ціна, яку ринок готовий заплатити за компанію у разі її продажу. Розглянемо методику визначення такої ринкової ціни компанії. На розвинених стадіях ринкової економіки, де широко розповсюджені акціонерна форма власності, вільний обіг акцій і визначення ринкової вартості підприємства через котирування акцій, більш прийнятним є розуміння капіталізації в трактуванні Річарда Коха. Вчений вважає, що капіталізація – це «ринкова вартість компанії, акції якої котируються на

фондовій біржі», що представляє собою добуток ринкової ціни акції та загальної кількості акцій компанії [4]. Збільшення ринкової вартості акцій і акціонерної компанії в цілому відображається в цьому випадку в активі балансу у вигляді переоцінки фінансових вкладень і балансується в пасиві такої складової власного капіталу, як додатковий капітал.

Дана форма прояву капіталізації має очевидну подібність із суб'єктивною (маркетинговою) капіталізацією. Проте капіталізація в цьому випадку ініціюється не внутрішньофірмовим менеджментом, а зовнішніми біржовими структурами, що здійснюють котирування акцій. Результати біржових торгів, як відомо, складаються під впливом сукупності об'єктивних і суб'єктивних факторів, але дія суб'єктивних факторів мінімізована суспільним визнанням [2].

В академічних виданнях капітал, представлений цінними паперами, що приносять дохід, називається фіктивним чи фондовим капіталом. Оскільки дана форма капіталізації складається в результаті фондових операцій, вона називається фіктивної капіталізацією. Аналітики фондового ринку вважають за краще називати цю форму прояву капіталізації ринковою капіталізацією.

Список використаних джерел

1. Гальцева, Е.В. Капитализация как фактор укрепления финансовой устойчивости предприятий сферы услуг [Текст] : дис. канд. эконом, наук. М., 2005. – 137 с.

2. Дедкова М.В. Капитализация и ее влияние на экономический рост (на примере непубличных компаний): Автореф. дис. … канд. экон. наук. – Москва, 2008. – 28 с.

3. Дедкова, М.В. Капитализация компании : теоретический аспект [Текст] / М.В. Дедкова // Вестник МГУС. – 2007. – №1. – С. 84-96. (Серия «Экономика»).

4. Кох, Р. Менеджмент и финансы от А до Я [Текст] / Р. Кох. – СПб.: Питер, 1999. – 496 с.

5. Хотинская, Г.И. Теория и практика капитализации в условиях рынка [Текст] / Г.И. Хотинская, Е.В. Гальцева // Собственность и рынок. – 2005. – № 9. – С. 2-5.

УДК 004.056.5

Печенюк Андрій
к.е.н., доцент
Подільський державний аграрно-технічний університет
м. Кам'янець-Подільський

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БЕЗПЕКИ СУЧАСНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Анотація

Проаналізовано джерела загроз інформаційній безпеці сучасного підприємства, наведено класифікацію основних видів загроз; узагальнено головні етапи побудови політики інформаційної безпеки; виділено підсистеми ефективного захисту інформації на підприємстві; розроблено рекомендації з проектування політики інформаційної безпеки.

***Ключові слова**: захист інформації, інформаційна система, інформаційна безпека, інформаційна технологія, антивірусний захист, політика інформаційної безпеки, конфіденційність інформації, цілісність інформації, криптографічний захист, несанкціонований доступ.*

На сьогоднішній день своєчасна та об'єктивна інформація є важливим фактором виробництва, який розглядають, як один з основних ресурсів розвитку суспільства. Сучасні інформаційні системи та технології є засобом підвищення продуктивності та ефективності роботи працівників.

Проте глобальна комп'ютеризація у багатьох сферах управління та виробництва супроводжується появою принципово нових загроз інтересам особистості, підприємства, суспільства, держави [4].

Паралельно з розвитком і ускладненням засобів, методів, форм автоматизації процесів обробки інформації підвищується залежність суб'єктів підприємництва від ступеню безпеки використовуваних ними інформаційних технологій [2].

Можна виділити цілу низку джерел загроз інформаційній безпеці сучасного підприємства:

– протизаконна діяльність деяких економічних структур у сфері формування, поширення і використання інформації;

– порушення встановлених регламентів збору, обробки та передачі інформації;

– навмисні дії та ненавмисні помилки персоналу інформаційних систем;

– помилки в проектуванні інформаційних систем;

– відмова технічних засобів і збої програмного забезпечення в інформаційних і телекомунікаційних системах тощо [4].

На сьогоднішній день фахівцями досліджується досить широкий перелік загроз безпеці інформаційних систем [2], які класифікують за рядом ознак (рис. 1).

***Рис**. 1. Класифікація загроз безпеці інформаційної системи*

Захист інформації – галузь науки і техніки, яка динамічно розвивається, пропонує ринку широкий спектр засобів для захисту даних. Проте жоден з них окремо взятий не може гарантувати адекватну безпеку інформаційної системи. Необхідною умовою ефективного захисту є проведення комплексу взаємодоповнюючих заходів [1].

Комплексне забезпечення інформаційної безпеки автоматизованих систем – це сукупність криптографічних, програмно-апаратних, технічних, правових, організаційних методів і засобів забезпечення захисту інформації при її обробці, зберіганні та передачі з використанням сучасних комп'ютерних технологій [2].

З липня 2003 р. в Україні введена кримінальна відповідальність за незаконне втручання в роботу комп'ютерів і комп'ютерних мереж, а також за поширення комп'ютерних вірусів, що призвело до спотворення, зникнення, блокування інформації чи її носіїв [1].

Досвід показує, що практично кожне підприємство має антивірусні засоби захисту, системи ідентифікації користувачів, системи управління доступом до інформаційної системи тощо. Тобто потенціал засобів захисту є, але він не реалізується фірмами повністю. Більше того, володіючи складними апаратними засобами захисту інформації, більшість підприємств навіть наполовину не

використовують їх потенціал. Переважна більшість вимог стандартів інформаційної безпеки можуть бути реалізовані наявними у фірм засобами захисту [5].

Сучасне підприємство повинно вміти належним чином будувати політику інформаційної безпеки, тобто розробляти і ефективно впроваджувати комплекс превентивних заходів по захисту конфіденційних даних та інформаційних процесів. Така політика передбачає відповідні вимоги на адресу персоналу, менеджерів і технічних служб [2].

Головними етапами побудови політики інформаційної безпеки є:

1) реєстрація всіх ресурсів, які мають бути захищені;
2) аналіз та створення переліку можливих загроз для кожного ресурсу;
3) оцінка ймовірності появи кожної загрози;
4) вжиття заходів, які дозволяють економічно ефективно захистити інформаційну систему [1].

Більшість фахівців у галузі захисту інформації вважають, що інформаційна безпека підтримується на належному рівні, якщо для всіх інформаційних ресурсів системи підтримується відповідний рівень конфіденційності (неможливості несанкціонованого отримання будь-якої інформації), цілісності (неможливості навмисної або випадкової її модифікації) і доступності (можливості оперативно отримати запитувану інформацію) [2].

Можна виділити такі підсистеми ефективного захисту інформації на підприємстві:

1. Підсистема антивірусного захисту шлюзів входу в мережу Інтернет, файлових серверів, робочих місць користувачів, централізованого управління, періодичного оновлення антивірусних баз даних.
2. Підсистема управління контролем доступу та ідентифікацією в інформаційній системі.
3. Підсистема міжмережного екранування, яка дозволяє реалізувати безпеку міжмережної взаємодії через використання програмних і програмно-апаратних міжмережних екранів.
4. Підсистема криптографічного захисту, яка гарантує безпеку передачі інформації завдяки шифруванню даних.
5. Підсистема забезпечення цілісності інформації та програмного середовища шляхом застосування відповідних засобів для фіксації та контролю стану програмного комплексу, управління зберіганням даних для резервного копіювання та архівування.
6. Підсистема захисту від інсайдерів, яка контролює дії порушників, реалізує інформаційну безпеку при управлінні доступом і реєстрації.
7. Підсистема захисту систем управління базами даних.
8. Підсистема виявлення вторгнень і спроб несанкціонованого доступу до інформаційних ресурсів підприємства. Підсистема забезпечує реалізацію захисних заходів з протидії атакам хакерів і поширенню спаму.
9. Підсистема захисту мобільних пристроїв.
10. Підсистема моніторингу подій інформаційної безпеки, яка дозволяє своєчасно виявляти загрози інформаційній системі та оперативно реагувати на них [5].

Сьогодні спеціалізовані фірми пропонують широкий спектр засобів захисту інформаційних систем з урахуванням їх вартості та функціональних можливостей. Найбільш прийнятним підходом при виборі того чи іншого варіанту є дотримання принципу «розумної достатності», суть якого полягає в тому, що визначальними при проектуванні політики інформаційної безпеки повинні бути: розмір підприємства, його ресурсні та фінансові можливості, поточний рівень інформаційної безпеки, стадія функціонування фірми.

Постійна робота в сфері підтримки інформаційної безпеки на належному рівні є необхідною умовою ефективності підприємницької діяльності [5].

Водночас безпека інформаційної системи має розглядатися як важлива складова загальної безпеки підприємства. Причому необхідна розробка концепції інформаційної безпеки, в якій слід передбачити не тільки заходи, пов'язані з інформаційними технологіями (криптозахист, програмні засоби адміністрування прав користувачів, їх ідентифікації та автентифікації, брандмауери для захисту входів-виходів мережі тощо), але і відповідні заходи адміністративного та технічного характеру [3].

Метою захисту інформації має бути збереження цінності інформаційних ресурсів для їх власника. Виходячи з цього, безпосередні заходи захисту спрямовують не так на самі інформаційні ресурси, як на збереження певних технологій їх створення, обробки, зберігання, пошуку та надання користувачам. Ці технології мають враховувати особливості інформації, які роблять її цінною, а також давати змогу користувачам різних категорій ефективно працювати з інформаційними ресурсами.

Список використаних джерел

1. Батюк А.Є. Інформаційні системи в менеджменті / А.Є. Батюк, З.П. Двуліт, К.М. Обельовська, І.М. Огороднік, Л.П. Фабрі. – Львів: «Інтелект-Захід», 2004. – С. 343–384.

2. Власова Л.А. Защита информации / Л.А. Власова. – Хабаровск: РИЦ ХГАЭП, 2007. – 84 с.

3. Замкова Т.В. Проблемы защиты информации в современных информационных системах / Т.В. Замкова. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rae.ru/snt/?section=content&op=show_article&article_id=3893

4. Литвинюк А.А. Основи інформаційної безпеки. Комплексна система захисту інформації: структура, встановлення та підтримка функціонування // А.А. Литвинюк. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.cvk.gov.ua/visnyk/pdf/2008_4/visnik_st_08.pdf

5. Матиев Д. Средства защиты информации: проблема выбора и соответствия / Джабраил Матиев. – Електронний ресурс. – Режим доступу: http://bankir.ru/publikacii/s/sredstva-zaschiti-informacii-problema-vibora-i-sootvetstviya-5386161/

УДК 657.1

Постнова Марина
студентка магістратури
Подільський державний аграрно-технічний університет
м. Кам'янець-Подільський

МІСЦЕ ЕЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБІГУ В КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Анотація

У статті розглянуто питання електронного документообігу, наводиться порівняння між електронним та ручним документообігами, розглянуто питання нормативного забезпечення електронного документообігу.

***Ключові слова**: електронний документообіг, комп'ютеризація обліку, бази даних.*

Цільова функція бухгалтерського обліку та аналізу передбачає вивчення всіх фактів створення сукупного суспільного продукту для взаємозв'язаного і взаємозумовленого відображення й контролю процесу суспільного виробництва. Для цього потрібна систематизована номенклатура даних, яка характеризує господарські факти. Сукупність таких даних визначають відповідні облікові та аналітичні характеристики, що підлягають відповідній обробці. Для того щоб у подальшому дані можна було використати, кожна облікова чи аналітична номенклатура даних має бути зафіксована в носії. Це пояснюється потребою переміщення носіїв даних у часі та просторі. Носіями даних можуть бути різні технічні засоби (папір, магнітна стрічка тощо). Таким чином, об'єктом організації облікового та аналітичного процесів є рух носіїв, тобто документообіг.

Найбільше уваги питанню електронного документообігу приділяли проф. Бутинець Ф.Ф., Кропивко М.Ф., Кузьмінський Ю.А, Івахненков С.В. та багато інших вчених.

Способи обробки й перетворення інформації (документообігу) тісно пов'язані з формами організації й ведення обліку: ручним, механізованим і комп'ютеризованим. При ручному документообігу об'єктом організації є насамперед праця людей, при механізованому – робота відповідних машин, приладів, а при комп'ютеризованому – робота комп'ютерної техніки та технічних пристроїв.

Ручний спосіб документообігу передбачає великі затрати праці, а також залучення додаткових працівників. Крім того, маршрут деяких документів є досить складним і носить „жорсткий" характер, тобто рух документів чітко визначений і користувачі не мають права його змінювати.

Комп'ютеризація документообігу дозволяє усунути ці проблеми. Наприклад, зменшення трудомісткості досягається переведенням ручного способу оформлення документів на комп'ютеризований. Причому значно скорочується процес облікової реєстрації. Так, облікова реєстрація при ручному способі оформлення документів передбачає такі стадії: отримання (приймання) первинних документів; групування документів за ознакою однорідності за

умови великої їх кількості; складання зведених документів; фіксація занесення даних на документі; відображення даних з документів в облікових регістрах (як правило накопичувального характеру); групування та перегрупування даних документів з метою їх подальшого розподілу і відображення в групувальних і розпо¬дільчих регістрах; математичні дії (підрахунок, розрахунок, підведення підсумків); контроль за обліковою інформацією; складання підсумкового облікового регістру (звітність); порівняння даних з даними інших облікових регістрів; видача інформації облікових регістрів для складання звітно¬сті; передача облікових регістрів на зберігання. Необхідно врахувати, що всі документи оформляються вручну на папері.

Також покращується оперативність документообігу:

- по-перше, збільшуються варіанти маршруту документа. З'являються можливості оперативно змінити шлях проходження документа, збільшити кількість осіб, яким одночасно він може надходити на обробку, а також можливість встановлювати термін актуальності документа та ступінь конфіденційності;

- по-друге, час руху документа від комп'ютера до комп'ютера майже миттєвий і обмежується лише пропускною швидкістю ліній зв'язку або мережі. Якщо комп'ютери не мають електронного зв'язку між собою, час руху документа значно збільшується, хоч і є значно меншим порівняно з ручним способом документообігу.

Крім того, комп'ютеризація документообігу дає змогу оптимізувати роботу працівників підприємства, що проявляється в оперативності пошуку необхідної інформації, в легшому пристосовуванні до виконання малознайомої роботи, в значному зменшенні виробничих помилок тощо. Для керівників підприємства – це можливість об'єктивного аналізу ділових процесів, швидке вироблення управлінських рішень щодо їх оптимізації, контроль і коригування завантаженості працівників підприємства, відстеження ходу виконання завдань тощо.

Міжнародними організаціями по стандартизації (ISO, CCITT, ECMA) провадиться велика робота, пов'язана з уніфікацією електронних документів [5]. У цих стандартах враховуються технічні проблеми узгодження відповідних структурних характеристик документів з метою створення загальної (універсальної) моделі електронного документа.

За останні роки в Україні було розроблено такі стандарти: ДСТУ 08694.01—97 „Інформаційні технології. Система електронного документообігу. Основні положення"; ДСТУ „Система електронного документообігу. Терміни та визначення"; ДСТУ „Система електронного документообігу. Основні положення". Набули чинності закони України „Про електронні документи та електронний документообіг" [2] і „Про електронний цифровий підпис" [3].

Під електронним документом, відповідно до положень Закону України „Про електронні документи та електронний документообіг", розуміють документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Склад та порядок розміщення обов'язкових реквізитів електронних документів визначається законодавством. Електронний документ може бути створений, переданий, збережений і перетворений

електронними засобами у візуальну форму. Візуальною формою подання електронного документа є відображення даних, які він містить, електронними засобами або на папері у формі, придатній для сприйняття його змісту людиною [2].

При цьому стандарти електронних документів повинні враховувати не тільки вимоги однозначної ідентифікації всіх елементів відправником і одержувачем. Дуже важливі також вимоги незалежності форматних і структурних перетворень документа. Незалежність перетворень і модифікацій електронного документа тлумачиться на користь одержувача як щодо особливостей систем текстової обробки відправника, так і змісту оброблюваного документа. Користувач (одержувач документа) повинен мати повну свободу дій і ефективні засоби для перетворення документа в потрібну форму, модифікації його змісту й вибору форми відтворення на папері або екрані монітору.

Загальна модель електронного документа має багатокомпонентну структуру, що враховує відповідні фази процесу обробки текстів і структурні характеристики документів. Стандартний обмінний формат електронних документів є найважливішим інтерфейсом із комунікаційними мережевими службами.

Якщо розглядати ведення документообігу з практичної сторони, то підприємства здебільше ведуть електронний документообіг комбіновано, тобто використовують як паперові, так і комп'ютерні носії інформації. При цьому частину документів вони отримують, зберігають і роздруковують у паперовому вигляді. Або взагалі комп'ютеризують лише деякі ділянки обліку, такі як розрахункові операції, з оплати праці, товарно-матеріальних цінностей, а в загальному притримуються ведення паперового документообігу.

Проте таке ведення документообігу є невиправданим: збільшується трудомісткість праці, знижується ефективність розподілу праці, погіршується оперативність обліку й аналізу, виникає необхідність ведення архіву за правилами ведення паперового архіву. А тому підприємству необхідно ретельно планувати впровадження електронного документообігу, і планувати перехід поетапно, з метою поступового переходу до комплексного електронного документообігу.

Список використаних джерел

1. Власова, Е.Е. Современный деловой документ: Организация делопроизводства и документооборота на предприятии / Е.Е. Власова. – Х.: Центр «Консульт», 2003. – 206 с.

2. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 6.10.1998 р. : Офіц. текст прийнятий Верховною Радою України 6 жовтня 1998 р. зі зм. та доп. станом на 1 вересня 2003 р.. – Офіц. вид. – К.: Вид. дім «Ін Юре», 2003. – 10 с.

3. Закон України «Про електронний цифровий підпис» від 22.05.2003 р.: Офіц. текст прийнятий Верховною Радою України 22 травня 2003 р. – Офіц. вид. – К.: Вид. Дім «Ін Юре», 2003. – 14 с.

4. Івахненков, С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського

обліку: історія, теорія, перспективи [Текст] / С.В. Івахненков. – Житомир: АСА, 2001. – 414 с.

5. Ніколашин, А.О. Юридичне підтвердження електронних облікових документів [Текст] / А.О. Ніколашин; за ред. проф. М.І. Бахмата // Збірник наукових праць Подільської державної аграрно-технічної академії. – Кам'янець-Подільський. – 2004. – №12 – С. 219-221.

УДК 336. 226. 322 «313»

Шевчук Олена
к. е. н., доцент
Мороз Ярослава
студентка
Вінницький національний аграрний університет
м. Вінниця

АНАЛІЗ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Анотація

У статті визначено податок на додану вартість як основне бюджетоутворююче джерело доходів у загальній структурі Державного бюджету країни. Виконано аналіз чинної системи адміністрування ПДВ і визначено шляхи її розвитку.

***Ключові слова**: податок на додану вартість, механізм відшкодування ПДВ, прямі та непрямі податки, обов'язкові платежі.*

Одним з основних видів непрямих податків в Україні є податок на додану вартість (ПДВ). Як свідчить досвід багатьох країн світу, в умовах перехідної економіки важливе місце в податковій системі посідають непрямі податки. З огляду на це проблеми їх впливу на економічні процеси й використання як економічного стимулу набувають особливого значення. Система оподаткування в Україні ще не досягла належного рівня ефективності та гнучкості. Це великою мірою стосується й застосування найпрогресивнішої форми універсального акцизу - ПДВ.

ПДВ сьогодні є одним із найголовніших джерел формування бюджету та важливою фінансовою базою держави, тому будь-які зміни до порядку чи механізму його сплати мають здійснюватися вкрай обережно.

Питома вага ПДВ у структурі доходів Державного бюджету України у 2011 році визначена в таблиці 1 [2].

На практиці система адміністрування ПДВ має низку вад, які негативно впливають не лише на наповнення Держбюджету, але й на економічні процеси в державі загалом.

Таблиця 1

Питома вага ПДВ у структурі доходів держави

	Показники	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом
1	Доходи, млрд. грн	265,80	48,80	314,60
2	Податок на додану вартість, млрд. грн.	126,60	3,5	130,10
3	Питома вага, %	47,63	7,17	41,35

Це стосується і порушення принципу повноти та рівномірного розподілення ПДВ, зокрема:

1. Порушення територіальної нейтральності. В абсолютних показниках найбільші обсяги ПДВ вносять до бюджету центральні й східні регіони України. Якщо ж ураховувати відшкодування податку та скорегувати його обсяги на виробничий потенціал регіону, виявиться, що основного фіскального тиску зазнають інші регіони. Порушення територіальної нейтральності може бути подолане шляхом розвитку експортного потенціалу заходу країни, а саме - розвитку власного виробництва.

2. Регресивність щодо оподаткування доходів населення. Ця проблема не є суто українською й зумовлена самою природою податку - у структурі витрат найбідніших верств населення частка ПДВ вища, ніж у доходах заможних [3]. Регресивність і соціальна несправедливість податку може бути подолана за рахунок диференціації ставок.

3. Диспропорційність у стягуванні податку. Значним тягарем ПДВ є для фізичних осіб, оскільки принцип непрямих податків полягає в сплаті його саме кінцевим споживачем, тобто населенням, що купує ті чи інші товари. Якщо для юридичних осіб можливо формування податкового кредиту, за допомогою якого можна зменшити сплату ПДВ до бюджету, то для фізичних осіб податкове навантаження становить 20 %. Вирішення такої проблеми полягає в наданні можливості населенню часткового відшкодування сплаченого податку. Загалом перелік проблем, пов'язаних із ПДВ, в Україні доволі широкий. Щодо кожної з них вироблені ефективні механізми вирішення, які успішно випробовані в різних країнах. Проте більшість із них стосується не забезпечення нейтральності ПДВ, а забезпечення максимальних податкових надходжень та оптимізації контролю за цими процесами.

Відповідно до глави 2 розділу II Податкового кодексу України платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації до органу державної податкової служби в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. Також спрощуються адміністративні процедури, зокрема, запроваджується автоматичне відшкодування ПДВ [4]. Сучасна економічна ситуація в Україні зумовлює необхідність ефективного управління державними фінансами. У центрі уваги знаходиться процес оподаткування, виступаючи головною умовою формування фінансово-бюджетних ресурсів держави. При цьому значної уваги потребує податок на додану вартість як один з основних бюджетоутворювальних податків. Дуже багато дискусій і розмов про необхідність ліквідації чи зниження ставки з ПДВ,

які ведуться в Україні вже з десяток років, українські уряди сприймають по-своєму і роблять із точністю до навпаки - частка ПДВ у податкових надходженнях Державного бюджету постійно зростає.

Як непрямий податок ПДВ включається в ціну товару, а отже, сплачується покупцем, а перераховують його до бюджету юридичні особи та фізичні особи - підприємці, які реалізують продукцію (товари, роботи, послуги) на території України або імпортують товари для їх споживання на території України. Об'єктом оподаткування є операції з реалізації продукції в Україні, експортування продукції (товарів, робіт, послуг) та її імпортування. На сьогодні ПДВ застосовують понад 135 держав світу.

Ставки податку на додану вартість дуже часто корегуються й зазнають змін залежно від макроекономічної умови. Ставки податку на додану вартість в Україні - 20 % та 0 %. Нульова ставка є пільговою та застосовується до товарів, виробництво та реалізацію яких стимулює держава. У Податковому кодексі України зазначено, що ставка ПДВ залишається без змін й у 2011 – 2013 рр. буде становити 20 %, а також поставка металобрухту, відходів та зернових культур до 1 січня 2014 р. узагалі звільнені від оподаткування. [4]

Істотною проблемою в Україні є відшкодування ПДВ. Сумніви щодо потреби цього податку для країни виникають з огляду на те, що:

- відбуваються масові зловживання під час нарахування ПДВ;
- виникають труднощі з відшкодуванням ПДВ;
- відбувається лобіювання фінансових інтересів первинних олігархових сил [3].

Проаналізувавши частку найвагоміших податків у загальній структурі податкових надходжень, можна стверджувати, що найбільшу частку займає ПДВ. Скасування чи заміна цього податку на будь-який новий податок призведе до ще більшої проблеми в податковій системі України. Але, зважаючи на різні аргументи, а також на вище проведений аналіз, можна визначити, що існує дуже багато недоліків щодо впровадження Податкового кодексу, навіть ураховуючи нові положення Податкового кодексу України, де передбачено зниження обсягу основної ставки ПДВ, але не враховано потребу диференціації ставок ПДВ на соціально необхідні товари й послуги.

Таким чином, сучасне реформування ПДВ не забезпечує належною мірою перенесення податкового навантаження на більш платоспроможну категорію громадян, адже громадяни країни, купуючи соціально важливі товари й послуги, і надалі сплачуватимуть ПДВ, який у вигляді відшкодування отримають власники великих підприємств - імпортерів фактично як чистий прибуток.

Тому нагальними залишаються зміни механізму ПДВ щодо відновлення властивостей принципу нейтральності ПДВ. Інакше може дійти до економічного колапсу й галузевої та регіональної нестабільності в державі.

Отже, ураховуючи прагнення України до європейської інтеграції та зважаючи на вже отриманий досвід адміністрування ПДВ, можна виділити такі шляхи вдосконалення механізму функціонування ПДВ з метою збереження ним принципу повноти та справедливості:

- розвиток експортного потенціалу заходу країни, а саме - розвиток власного виробництва;

- упровадження різних режимів оподаткування залежно від соціальної значущості товарів;
- розробка системи повернення суми ПДВ з товарів для фізичних осіб.

Список використаних джерел

1. Душкова К. М. Стан та особливості адміністрування податку на додану вартість / К. М. Душкова, Л. В. Черничук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka. com. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

2. Показники виконання Державного бюджету України за 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http: // www.minfin.gov.ua/ control/uk/ publish/archive / ma-in?&cat_id=77643&stind=1. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

3. ПДВ – податок для обраних? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www. minprom.ua/digest/41334.html. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., 4№ 2755 VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi? nreg=2755-17. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

5. Добрик Л. О. ПДВ в Україні: проблеми адміністрування та напрями удосконалення / Л. О. Добрик, А. А. Литовченко // Інвестиції: практика та досвід. – 2011. – № 14. – С. 34-36.

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ ТА ІННОВАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В ПІДГОТОВЦІ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ, АУДИТУ, ФІНАНСІВ

УДК 657:004

Голячук Наталія
к.е.н., доцент
Рихлюк Вікторія
здобувач
Луцький національний технічний університет
м. Луцьк

ЕЛЕКТРОННИЙ ДОКУМЕНТООБІГ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація

У статті розглянуто питання поняття електронного документообігу, види електронних документів,особливості зберігання електронних документів та переваги їх використання.

***Ключові слова**: електронні документи, електронний документообіг, інформаційна система, інформаційні технології, підприємство.*

Управлінська діяльність пов'язана з інформаційним обміном між суб'єктами та об'єктами управління. При відсутності необхідної інформації неможливе прийняття своєчасних рішень, визначення стратегії розвитку організації. Одним з основних факторів впливу науково-технічного прогресу на всі сфери діяльності людини є широке використання інформаційних технологій. На сучасному рівні їх розвитку робота з інформацією здійснюється швидше, ефективніше. Під впливом нових інформаційних технологій відбуваються докорінні зміни в системі управління, автоматизуються процеси обґрунтування і прийняття рішень, організація їх виконання, підвищується професіоналізм фахівців, зайнятих в управлінській діяльності [1]. Якщо раніше всі документи на підприємстві велися в паперовому вигляді, то на даний час все частіше використовується електронний документообіг.

Відповідно до ст. 9 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» електронний документообіг (обіг електронних документів) - сукупність процесів створення, оброблення, відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та у разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів [2].

Робота з електронними документами потребує створення системи управління документами і документообігом в масштабі інформаційної системи підприємства (ІС). Ця система охоплює всі етапи життєвого циклу документів: створення, зберігання, пошук, обробку, здачу в архів, видалення документа.

Документи в інформаційній системі за напрямами інформаційних потоків

розподіляються:

– вхідні зовнішні документи;
– вхідні внутрішні документи;
– вихідні документи, створені в інформаційній системі підприємства.

Вхідні зовнішні документи реєструються, при необхідності перетворюються в електронні документи. Усі вхідні документи зберігаються в архіві протягом регламентованого строку. Якщо документ має директивний характер тоді розробляється план заходів, визначається склад виконавців, складається план-графік робіт і терміни їх виконання, а документ береться під контроль. Вхідний документ може містити інформацію, яка є вихідною для вирішення окремих завдань. Такі документи підлягають обов'язковому введенню в базу даних. Для електронних документів використовується маршрутизація: передача документа виконавцю, введення документа в БД, відмітка про передачу документа за маршрутом обробки тощо.

Внутрішні документи обслуговують функції управління, всі форми документів і схема документообігу регламентовані конфігурацією інформаційної системи, яка використовується на підприємстві.

Вихідні електронні документи розсилаються одержувачам за допомогою стандартних інформаційних технологій. Для розсилки може використовуватися: кур'єрський зв'язок (передача друкованих копій документів або машинних носіїв), електронна пошта, Web-публікації.

Система зберігання документів в електронному вигляді повинна забезпечувати: централізоване зберігання документів; ведення архіву електронних документів; адміністрування системи управління документами; санкціонований доступ і парольний захист файлів електронних документів в режимі зчитування / запису; конвертацію файлів електронних документів у різні формати; вибір носіїв інформації для організації системи зберігання документів відповідно до частоти звернення, термінів дії документа; швидкий перегляд документів різних форматів без завантаження вихідних додатків; пошук документів за різними критеріями відбору тощо.

Програмні системи управління електронними документами мають відкритий програмний інтерфейс (Application Program Interface – API), що дозволяє нарощувати функції роботи з документами, вбудовувати ці функції в прикладне програмне забезпечення функціонального призначення. За допомогою нової інформаційної технологи Workflow (управління потоком) можна моделювати і описувати господарські процеси (бізнес-процеси) в термінах документів, відслідковувати взаємодію суб'єктів бізнесу, настання певних подій чи умов. Workflow використовує систему електронної пошти для розсилки документів маршрутом, створює сценарії господарських процесів в термінах документів і певних дій над ними. У ІС автоматизація документообігу стає ефективним інструментом системи управління. За допомогою сценаріїв руху документів описуються бізнес-процеси, які знаходяться під постійним контролем.

Переваги системи електронного документообігу на підприємстві:

а) для управлінського персоналу:

–аналіз бізнес-процесів на підприємстві та прийняття оптимальних управлінських рішень;

–оперативний контроль і розподіл навантаження на працівників підприємства;

–безпосередній контроль за діями користувачів системи електронного документообігу;

–можливість контролювати поставлені завдання перед працівниками підприємства;

–погодження виконання документа в режимі он-лайн;

–дозволяє забезпечити належну інформаційну безпеку на підприємстві засобами крипто захисту;

б) для інших працівників:

–зниження помилок в процесі роботи працівника шляхом введення функцій стандартної перевірки документів;

–скорочення витрат часу на пошук необхідної інформації працівниками підприємства;

–зручний алгоритм роботи, що полегшує користування системою для працівників підприємства в процесі виконання малознайомої роботи, який супроводжується інструктивним матеріалом [3].

Технологія роботи з електронними документами дозволяє колективний доступ до одних і тих же документів в порядку: формування груп користувачів електронних документів; включення до складу групи нових користувачів; визначення режимів роботи з електронними документами для різних груп і користувачів.

Таким чином, для підприємств, які ефективно використовують інформаційні технології в повсякденній роботі електронний документообіг є незамінним помічником в роботі підприємства. Електронний документообіг значно спрощує роботу з документами, підвищуючи продуктивність і точність роботи співробітників.

Список використаних джерел

1. Писаренко, В. Переваги електронного документообігу в діяльності органів державної влади та проблеми впровадження / В Писаренко.- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/putp/2012-3/doc/1/06.pdf. – Заголовок з екрана (дата звернення 9.04.2014 р.).

2. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/851-15. – Заголовок з екрана (дата звернення 9.04.2014 р.).

3. Безверхий, К.В. Електронний документообіг на підприємстві як запорука успіху ведення бізнесу [Текст] / К.В. Безверхий // Нові інформаційні технології в освіті. Технології «1» у підготовці ефективних та необхідних для національної економіки кадрів: матеріали Шостої всеукраїнської науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених / за заг. ред. к. ф.-м. н.. доц..

В.П. Шевченка. – К.: Кафедра, 2013. – С.17-20.

УДК 657

Русєва Домнікія
викладач вищої категорії
Ізмаїльський технікум механізації
електрифікації сільського господарства
м. Ізмаїл

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ ТА ІННОВАЦІЇ В ПІДГОТОВЦІ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ АУДИТУ, ФІНАНСІВ

Анотація

У статті розглянуто загальні питання історії та розвитку бухгалтерської професії, її роль в управлінні потоками інформації, короткий обіг про підготовку працівників обліку та вимог до них, а також напрямки вдосконалення бухгалтерського обліку в сучасний період.

Ключові слова*: бухгалтерський облік. бухгалтер, інновації.*

"Один раз виникнувши , бухгалтерський облік буде існувати вічно".С тих пір, як 500 років тому , коли вийшла відома в усьому світі праця Луки Пачолі "Трактат про рахунки та записи" , бухгалтерський облік по суті залишився незмінним . Між тим у світі виникла інформаційна революція , яка радикально вплинула на облік . Зараз ми спостерігаємо дещо схоже на те , що було під час промислової революції , коли використання технічних досліджень відставало від часу їх винаходу. І тому метою моєї праці є – зрозуміти та відшукати напрями розвитку особистості майбутніх бухгалтерів, та працівників обліку, аудиту та фінансів, з чого виходить, що головним завданням моєї статті є відшукати шляхи вдосконалення підготовки працівників обліку, аудиту та фінансів.

Потребу вивчення історії в наш час не заперечує ніхто. це стосується й історії бухгалтерського обліку, адже бухгалтер, що знає досвід своїх попередників, може працювати краще, він не буде витрачати час на винайдення того, що відомо було його попередникам . Історію переробити не можна, але можна її переосмислити.

Основоположниками бухгалтерського обліку , як науки безумовно були Б. Котрулі (Катрульї) (купець з Дубровника) та Лука Пачолі. Бенедето Котрулі написав книгу "Про торгівлю і досконального купця" (1458 рік) в яку включив главу про подвійну бухгалтерію . Він вважав бухгалтерський облік засобом управління окремим підприємством. Л. Пачолі розглядав бухгалтерський облік як методологічну науку. Ні перший, ні другий не створили цільної науки про бухгалтерський облік, але вони дали поштовх до тлумачення бухгалтерського обліку в юридичному та економічному аспектах. Незалежно від того , як різні автори вирішували питання про природу бухгалтерського обліку , всі вони

внесли певний вклад у вирішення тих чи інших практичних та теоретичних проблем, які перед нами поставили. [4, с. 18-19,24]

Бухгалтер – (нім. *Buchhalter*, *Buch* — книга, *Halter* — тримач) – спеціаліст у галузі бухгалтерії, який працює в системі обліку згідно діючому законодавству. Його завдання – вчасно і правильно заплатити податки і відзвітувати перед державними органами, клієнтами і партнерами компанії , слідкувати за станом рахунку підприємства та зводити баланс до єдиного показника. На зараз професія є важлива, без неї не може обійтися не одне підприємство.Пропоную розглянути схему "Користувачі облікової інформації".Сучасний бухгалтер повинен задовольнити потреби тих, хто використовує облікову інформацію, незалежно від того , чи є вони її зовнішніми чи внутрішніми користувачами .[схема «Користувачі облікової інформації»]

Міжнародні нормативи бухгалтерської освіти . Традиційно вважається , що функцією бухгалтера є тільки ведення обліку і рахунків . Можливо , так і було на початковому етапі розвитку цього виду діяльності. Сьогодні , коли інформаційне забезпечення стало найважливішим фактором успішної господарської діяльності , функції бухгалтера зазнали суттєвих змін . Сучасний бухгалтер займається не тільки веденням рахунків , але й здійснює широку діяльність , що включає планування і прийняття рішень , контроль і звернення уваги керівництва до порушень , оцінку, огляд діяльності та аудит.

***Рис.** 1. Користувачі облікової інформації (власна розробка)*

За кордоном розроблені національні та міжнародні стандарти щодо обсягу

знань, якими повинен володіти бухгалтер з вищою освітою .Міжнародні стандарти обліку і нормативи бухгалтерської освіти та етики розроблені міжнародними професійними організаціями – Комітетом з міжнародних стандартів обліку і комітетами з освіти етики Міжнародної федерації бухгалтерів.

Бухгалтер повинен мати знання у таких напрямах, як: бухгалтерський облік, податковий облік, фінансовий аналіз, основи аудиту,згідно чинного законодавства, у зв'язку з цим бухгалтер повинен постійно займатися самоосвітою, слідкувати за змінами основних правил бухгалтерського обліку, змінами в законодавстві, за можливістю відвідувати спеціалізовані семінари, курси підвищення кваліфікації.

Згідно з дослідженнями вчені виявили віковий діапазон найбільш потрібних на ринку праці бухгалтерів 23-50 років; бухгалтери у віці до 30 років становлять 60% від загальної кількості спеціалістів; у віці від 30 до 40 років – 25%, а у віці від 40 до 50 – 12%; 95 % бухгалтерів – жінки; 57% бухгалтерів володіють англійською мовою на базовому рівні та на рівні , достатньому для читання спеціалізованої літератури; на розмовному та на вільному рівнях – 8%; 64% бухгалтерів мають вищу освіту ; 20% – неповну вищу; 16% – середню спеціальну; 42% бухгалтерів мають водійські права категорії "В". Рівень заробітної плати бухгалтера залежить від галузі, в якій він працює , компанії, професіонального рівня. Професія бухгалтера має хороші перспективи кар'єрного росту до посади головного бухгалтера, фінансового директора, можливість професіонального розвитку у галузі податкового обліку і консультування , аудиту [4].

Впровадження інновацій у педагогічний процес навчального закладу покликане забезпечити підвищення якості навчання й виховання майбутніх спеціалістів або знизити витрати на досягнення звичних результатів освіти. Йдеться про те, що метою будь-якого нововведення є підвищення ефективності педагогічного процесу. Ступінь ефективності залежить від того, яких витрат потребує конкретне нововведення і як довго воно даватиме корисний ефект. Якщо через незначний час після впровадження нововведення актуальною буде проблема щодо освоєння нового, яке нейтралізує дію попереднього, то корисний ефект такого нововведення не може бути значним, а значить витрати на його впровадження виявляться невиправданими. Отже, ефективність нововведення залежить від досягнутого завдяки йому корисного ефекту, тривалості використання інноваційної технології, витрат на її впровадження [1].

Міжнародні нормативи бухгалтерської освіти охоплюють різноманітні сторони і ступені системи бухгалтерської освіти. Наприклад в міжнародному нормативі бухгалтерської освіти №9 вказано, що професійні бухгалтери зараз виконують обов'язки в складній соціальній , економічній та юридичній сфері, саме тому розширюється перелік знань, якими вони повинні володіти, і тому для підготовки кваліфікованого спеціаліста в галузі бухгалтерського обліку в навчальному плані згідно з міжнародними нормативами , повинно бути також передбачено вивчення в якості додаткових таких дисциплін , як економіка , право, математика і статистика, професійна етика, управління. Навчання за спеціальністю "Бухгалтерський облік " завершується тестуванням на професійну

компетентність. Міжнародним нормативом №9 також зазначено , що програми навчання обліку повинні розвивати у студента розуміння суті і ролі обліку, а це потребує знання історичної і етичної перспектив розвитку бухгалтерської професії, а також теоретичних основ обліку.

В цілому університети є консервативними установами , в яких процес реформ може тривати не один десяток років. Однак, окремі навчальні заклади доклали значних зусиль для того , щоб забезпечити підготовку бухгалтерів, які б відповідали умовами їх країни.

Список використанихджерел

1. Бутинець, Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф.Бутинець. – Вид. 2-е, доп. І перероб. – Житомир : ЖІТІ , 2000. – 640 с.

2. Лень, В.С. Облік і аудит. Вступ до фаху [Текст] : навч. посіб. / В.С.Лень, В.А. Нехай. – К. : Центр учбової літератури , 2009. – 256 с.

3. Дичківська І.М. « Інноваційні педагогічні технології»

4. Швець, В.Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посіб. / В.Г.Швець. – К.: Знания-Прес, 2003. – 444с. – (Вища освіта XXI століття).

5. Sophus науковий клуб. [Інтернет ресурс] http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_6_2013_04_18_19/rol_ta_misce_innovacijnikh_tekhnologij_v_pidgotovci_specialistiv_bukhgalterskoji_profesiji/26-1-0-550.

УДК 657

Ткачук Ірина
к.е.н., доцент
Луцький національний технічний університет
м. Луцьк

ЗНАЧЕННЯ ЛОГІКИ У ПРОФЕСІЙНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ БУХГАЛТЕРА

Анотація

У статті увага приділена важливості логіки у професійній діяльності бухгалтера. Визначено, що процес становлення бухгалтера як особистості, здатної незалежно мислити і приймати адекватні рішення у нестандартних ситуаціях, неможливий без логіки, яка сприяє підвищенню його інтелектуального рівня, професійної майстерності та ерудиції, внутрішньої культури мислення.

Ключові слова*: логіка, логічна культура, логічно мислити, професійна діяльність.*

Кожна людина володіє певною логічною культурою, рівень якої характеризується тією сукупністю логічних прийомів і способів міркування, які людина розуміє, а також сукупністю логічних засобів, які вона використовує в процесі пізнання і практичної діяльності.Сучасному бухгалтеру знання основ логіки є особливо важливими та необхідними для власного професійного зростання. Адже, логіка вчить мислити чітко, лаконічно, правильно, грамотно висловлювати свої думки і емоції, розсудливо сприймати що відбувається, міркувати і діяти.

Підвищений інтерес до вивчення логіки у професійній діяльностіобумовлений об’єктивними та суб’єктивними причинами. До об’єктивних причин слід віднести зростаючі потреби допроцесу формування високого інтелектуального потенціалу держави.До числа суб’єктивних – бажання представників господарюючих суб’єктів співпрацювати не просто з освіченимифахівцями, а з особами ініціативними, здатними логічнобездоганно мислити, тобто відмінно орієнтуватися в складних ситуаціях іприймати вірні рішення в сучасному, мінливому світі.

Словник сучасної української мови визначає, що логіка – це наука, яка вивчає закони і форми розумової діяльності людей, принципи і засоби побудови правильних суджень і міркувань про предмети і явища об’єктивного світу, методи формалізації знання як результату пізнавального процесу [1].Сам термін «логіка» походить від давньогрецького «logos» – слово, розум, думка, вчення, закон, порядок [2].

Вітчизняні та зарубіжні дослідники розглядають логіку з позиції науки про форми і закони мислення. Зокрема, Б.Ф.Кевбрін і О.А.Кільдюшева зауважують, що логіка – наука про форми і закони правильного мислення, що веде до істини [3]. З точки зору В.Г. Кремень, В.В. Ільїн «логіка –наука про закони, форми та прийоми мислення, які забезпечують досягнення об’єктивної істини у процесі міркування і пізнання» [4]. На думку Н.Г. Мозгової логіка – це філософська наука про форми, в яких протікає людське мислення, і про закони пізнавального мислення людини [5].

Наведені визначення засвідчують, що логіка вивчає структуру мислення та

різні його властивості, які відокремлюють сферу абстрактного, логічного та раціонального мислення. При цьому,закониі форми мислення є необхідними взаємозв'язками між структурними елементами мислення, правильністюмисленнята досягненням істини у процесі мислення.

Людське мислення підпорядковується логічним законам і протікає в логічних формах незалежно від науки логіки. Закони, принципи і форми логіки є засобами, що дозволяють гарантувати правильність застосування тих чи інших норм навіть у найскладніших ситуаціях.Людина мислить логічно, навіть не знаючи, що її мислення підпорядковується логічним закономірностям. А вислів А. Шопенгауэра«хто ясно мислить, той ясно викладає» є не менш актуальним у сьогоденні.

Мислити логічно – означає мислити точно і послідовно, не допускаючи протиріч в своїх міркуваннях, вміти викривати логічні помилки. Ці якості мислення мають велике значення в будь-якій області наукової і практичної діяльності, в тому числі і в роботі бухгалтера, яка потребує точності мислення, обґрунтованості прийнятих рішень та висновків.

Логічне мислення відрізняється визначеністю, послідовністю ідоказовістю. Розвиток логічного мислення передбачає придбання навиків практичного володіння логічними операціями мислення. Вченими встановлено, що навчити особистість виділяти основне, міркувати, доводити, робити висновки неможливо, якщо вона не володіє даними операціями [6]. Зокрема, аналіз, синтез, порівняння, абстрагування, узагальнення, обмеження, класифікація, конкретизація – це одні з основних розумових операцій, які є важливими у професійній діяльності, в тому числі бухгалтера.

Отже, для бухгалтера мислити логічно – це вміння встановлювати зв'язки і відносини між поняттями та подіями, вирішувати протиріччя і виявляти нові, доказово міркувати, вірно вибудовувати висновки, знаходити найбільш сприятливі умови набуття знань, раціональні способи вирішення проблем і т.д.

У світлі вищезазначеного варто відмітити, що знання законів і форм мислення, їх свідоме використання в процесі пізнання підвищує професійну культуру мислення бухгалтера, виробляє навики більш грамотно мислити, розвиває критичне відношення до власних та чужих думок.Уміння правильно мислити становитьоснову вміння переконувати – найважливішого критерію якості професійноїкомпетентності бухгалтера.

У професійній діяльності бухгалтера логіка необхідна для вибору найбільш раціональної моделі соціально-економічного розвитку підприємства. Адже, відповідно до посад, які може обіймати бухгалтер, він повинен бути підготовлений виконувати наступні функції: організаційну,обліково-аналітичну, інформаційну,контрольну, планову. У практичній діяльності для виконання даних функцій необхідно вміти приймати рішення і контролювати хід їх виконання.Реалізація рішень для бухгалтера починається, як правило, з підготовки або отримання відповідного документа, що обґрунтовує цілі і завдання діяльності підприємства.

Вивчення логіки у професійній діяльностівідкриває можливість надійно контролювати мислення з боку його форми, структури, будови, перевіряти його правильність, попереджати логічні помилки або виявляти і виправляти їх.

Головне значення логіки для бухгалтера полягає в тому, що вона підсилює його розумові здібності і робить мислення більш раціональним.Таким чином, саме використання логіки у професійній діяльності бухгалтера передбачає наявність двох необхідних умов: здатність до мислення та необхідна величина знань.

Підсумовуючи все сказане, відзначимо, що міркування, в яких відсутні строга логіка, непослідовність і протиріччя, ускладнюють роботу бухгалтера, що в свою чергу може призвести до помилки. Відповідно, якщо бухгалтер хоче бути інтелектуально розвиненою особистістю, навчитися грамотно міркувати, зі знанням, а не стихійно застосовувати закони й правила логіки, вивчення цієї науки для нього повинно стати обов'язковим.

Список використаних джерел

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови [Текст] / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2009. – 1736 с.

2. Карамишева, Н.В. Логіка (теоретична і прикладна) [Текст] : навч. посіб. / Н.В. Карамишева. – К. : Знання, 2011. – 455 с.

3. Кевбрин, Б.Ф.Логика [Текст] / Б.Ф.Кевбрин, О.А. Кильдюшева. – Саранск, 2010. – 48 с.

4. Кремень, В.Г. Філософія : мислителі, ідеї, концепції [Текст] / В.Г. Кремень, В.В. Ільїн. – К. : Книга, 2005. – 528 с.

5. Мозгова, Н.Г. Логіка [Текст] / Н.Г.Мозгова–К. : Каравела, 2011. – 248с.

6. Пономарьов, О.С. Логіка вибору засобів досягнення цілей діяльності [Текст] / О.С.Пономарьов // Філософія і сучасність. – 2010. – № 4. – С.37-46.

КОНТРОЛЬ ЯК ФУНКЦІЯ МЕНЕДЖМЕНТУ ОРГАНІЗАЦІЙ ТА ІНСТИТУТ АУДИТУ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

УДК: 657.6

Балла Інна
к.е.н., в.о. доцента
Гуменюк Ірина
старший викладач
Подільський державний аграрно-технічний університет
м. Кам'янець-Подільський

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБОВ'ЯЗКОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

Анотація

На сьогодні в ході інтеграції України у світову спільноту, все більшої уваги у контрольному полі підприємництва набирає незалежний аудит. Обов'язковий аудит - щорічна обов'язкова аудиторська перевірка ведення бухгалтерського обліку і фінансової (бухгалтерської) звітності організації.

Ключові слова: *аудиторська діяльність, обов'язковий аудит, аудиторські послуги, аудиторська діяльність, план аудиту, програма аудиту.*

Важливим кроком на шляху до гармонізації вітчизняного обліку у відповідності з міжнародними принципами є прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і впровадження на їх основі нової фінансової звітності. Зміст нової звітності та принципи складання роблять її більш прозорою, відповідною до інформаційних потреб усіх потенційних та фактичних користувачів звітності, як вітчизняних так і іноземних. Але відсутність практики складання фінансової звітності за міжнародними принципами та тривалий період реформування бухгалтерського обліку, ставлять під сумнів реальність показників, відображених в звітності [4].

Питання організації аудиторської діяльності досліджували вітчизняні науковці-економісти: В. П. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, В.П. Пантелєєв, О. Ю. Редько, В. Я. Савченко, Б. Ф. Усач, Н. Л. Шкіря. Важливе значення для з'ясування теоретичних питань мали праці відомих вчених – представників науки фінансового права Л. К. Воронової, О. М. Горбунової, О. П. Орлюк.

В Україні обов'язковий аудит був проведений за 1994-1995 роки всіма суб'єктами підприємницької діяльності [6].

Обов'язковий аудит це – вид завдання з надання обґрунтованої впевненості стосовно повного комплекту фінансових звітів, яке аудитор отримує від замовника у випадках, передбачених чинним законодавством [5].

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» 22.04.93 № 3125-XII (зі змінами й доповненнями) проведення аудиту є обов'язковим для:

- підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності відкритих акціонерних товариств, підприємств - емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;

- перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

- емітентів цінних паперів при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України.

Метою обов'язкового аудиту є офіційне підтвердження достовірності фінансової звітності підприємства для підвищення до неї довіри різних груп користувачів.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. Аудиторською палатою України було ухвалено Рішення від 20.02.2013 р. № 286/12 Про затвердження Положення з національної практики аудиту 1 «Особливості узгодження умов завдання з обов’язкового аудиту та укладання договору про проведення обов’язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства», яке набрало чинності з 1 січня 2014 року [1].

Згідно цього Положення:

- завданням з обов’язкового аудиту є аудит повного комплекту річної фінансової звітності, проведення якого є обов’язковим у випадках, передбачених безпосередньо та виключно законами України;

- клієнтом з обов’язкового аудиту є суб’єкт господарювання, обов’язковість аудиту фінансової звітності якого визначена законами України.

Багато керівників намагаються уникнути проведення обов’язкового аудиту і часом не бачать особливих відмінностей між перевірками аудиторською компанією і податковою інспекцією, Але з розвитком бізнесу ставлення до обов’язкового аудиту як до повинності поступово змінюється. Якщо ваша організація відповідає критеріям обов’язкового аудиту, це означає, що вона суспільно-значима і вийшла на новий рівень розвитку бізнесу. Успішне проведення обов’язкового аудиту - це «знак якості», який показує постачальникам і покупцям, інвесторам і кредиторам, іншим зацікавленим особам, що у вашій компанії добре налагоджена система обліку, основним показникам результатів діяльності можна довіряти, розрахунки з бюджетом ведуться коректно і відсутній ризик виникнення конфлікту з фіскальними органами [2].

План і програма аудиту визначають характер, тимчасові рамки і об’єм запланованих аудиторських процедур, необхідних для проведення обов’язкового аудиту. Програма аудиту - це набір інструкцій для аудитора, а також засіб контролю і перевірки потрібного рівня виконання роботи. Вона

дозволяє приділити максимум уваги найбільш проблемним ділянкам обліку, провести обов'язковий аудит якісно, своєчасно і з оптимальними затратами для клієнта [3].

Результатом роботи є аудиторський висновок, а також письмова інформація керівництву клієнта, в якій наші спеціалісти докладно опишуть всі зауваження і рекомендації.

Обов'язковий аудит можна назвати регламентованим, бо його проведення обумовлене законодавчими і нормативними актами, в яких визначено категорії підприємств, що підлягають обов'язковій аудиторській перевірці (за даними річного звіту про фінансово-господарську діяльність перед поданням аудиторського висновку до податкової адміністрації, при отриманні банківського кредиту; перед емісією цінних паперів емітент, згідно з правилами Національного банку України, подає аудиторський висновок про свій фінансовий стан тощо).

Список використаних джерел

1. Положення з національної практики аудиту 1 «Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства» від 20.02.2013 р. № 286/12.

2. Бондар В. П. Удосконалення системи організації аудиторської діяльності в Україні / В. П. Боднар // Формування ринкових відносин в Україні. - 2008. - № 9. - С. 16–19.

3. Гончарук Я. А. Аудит: Навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – С. 12–14.

4. Редько О. Ю. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. - 2008. - №11. - С. 49 – 55.

5. Рядська В. В. Аудит. Навч. пос. / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – К.: Центр учбової літератури, 2008. - С. 37–38.

6. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту : Підручник / [Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос]. – К.: Знання, 2006. - С. 12–13.

УДК 657.41

Дерев'янко Світлана
к.е.н., доцент
Мурзіна Катерина
студентка
Національний університет біоресурсів
і природокористування України
м. Київ

КОНТРОЛЬ ФОРМУВАННЯ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ В УМОВАХ ГЛОБАЛЬНИХ ЕКОНОМІЧНИХ ЗМІН

Анотація

У статті розглянуто фактори, що обумовлюють необхідність контролю формування статутного капіталу в умовах глобальних економічних змін.

***Ключові слова**: статутний капітал, користувачі інформації, активи, внески засновників.*

Важливою умовою успішного функціонування сучасних організаційно-правових форм підприємницької діяльності є удосконалення теорії та методологічних принципів контролю за формуванням та рухом статутного капіталу. Перехід України на принципово нові економічні відносини, відкритість економіки та інтеграційні процеси у світову систему господарювання вимагають змін в організації діючих систем контролю суб'єктів господарювання. Розмежування процесів володіння та управління, що притаманне корпоративному управлінню, може призводити до виникнення конфліктних ситуацій на рівні підприємства. Щоб цього не сталося, суб'єкти господарювання все частіше користуються послугами незалежних спеціалістів – аудиторів. Із запровадженням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку звузилися існуючі відмінності облікових систем і процедур, пов'язані зі складанням фінансових звітів.

Статутний капітал – це зареєстрований у встановленому законом порядку та закріплений в установчих документах грошовий еквівалент майна, яке повинно бути передане підприємству у власність у вигляді внесків для забезпечення його господарської діяльності та як сплата його учасниками отримуваних ними майнових прав.

Проведення внутрішнього контролю статутного капіталу є важливим як в інтересах власників, інвесторів, інших вкладників у підприємство, так і будь-яких інших користувачів фінансової інформації, потенційних інвесторів з метою забезпечення мінімальних гарантій щодо достовірності, реальності, повноти і законності наведеної інформації. Користувачів інформації цікавить, перш за все, їх власне фінансове благополуччя. Саме це прагнення, на наш погляд, зумовило необхідність внутрішнього контролю статутного капіталу.

Суб'єкти господарювання починають свою господарську діяльність при первинному накопиченні капіталу, так як він є необхідною умовою для фінансування господарської діяльності. Стартовий капітал потрібен для безпосереднього формування активів нового підприємства і створення

можливостей для початку його господарської діяльності. На відміну від інших джерел власного капіталу, статутний капітал є відносно стабільною величиною, що забезпечує підприємству юридичну можливість існування.

Ефективність внутрішнього контролю операцій зі статутним капіталом зумовлена, в першу чергу, раціональною організацією його проведення. Як зазначає В.П. Пантелєєв: "Проблемна сфера організації внутрішньогосподарського контролю полягає у розпорошених зусиллях підрозділів контролю, тобто відсутності належної їх координації, несвоєчасному проведенні контрольних заходів, недостатньому контролі одних і надмірному контролі інших об'єктів" [3].

Організація здійснення контролю – це встановлені вищим органом управління порядок і прийоми виконання певної роботи суб'єктами контролю при узгодженні їх зусиль і способів дій з метою забезпечення максимальної ефективності використання праці суб'єктів контролю при виконанні поставлених завдань [1]. Суб'єкти внутрішнього контролю статутного капіталу можна розділити на дві групи: 1) суб'єкти контролю, визначені законодавчо; 2) суб'єкти контролю, створені за власною ініціативою. До повноважень кожного з суб'єктів входить набір визначених контрольних функцій.

Здійснення контролю можна представити у вигляді послідовності етапів, кожен з яких передбачає сукупність здійснюваних процедур. При цьому думки авторів щодо черговості етапів та їх змісту нерідко відрізняються.

Інформація, отримана в результаті контролю є основою для прийняття управлінських рішень. У зв'язку з цим важливим є точність, достовірність, надійність та своєчасність такої інформації. Сьогодні на українських підприємствах досить рідко можна зустріти належним чином створену систему внутрішнього контролю. Найчастіше вона представлена відділом внутрішнього контролю або взагалі відсутня. Слід зазначити, що в сучасній економічній літературі, присвяченій дослідженню організації та методології контролю деякі автори або взагалі не висвітлюють методику контролю статутного капіталу, або розглядають це питання доволі опосередковано.

Проведення інвентаризації статутного капіталу дозволить підтвердити сальдо по аналітичному обліку за кожним учасником, а також перевірити величину фактичної заборгованості засновників (учасників) по внесках до статутного капіталу, реально вивчити обґрунтованість сум, що обліковуються на рахунках, встановити терміни виникнення зобов'язань підприємства перед власниками, реальність часток у статутному капіталі та їх власників. Проведення інвентаризації статутного капіталу, на наш погляд, є доцільним в перший рік діяльності підприємства; на кінець кожного звітного періоду та після зміни розміру статутного капіталу.

Важливим етапом є перевірка відповідності вартості чистих активів величині статутного капіталу. Виконання цієї вимоги є однією з умов функціонування підприємства, а також правового та економічного захисту інтересів кредиторів. З цією метою перевіряється дотримання обов'язкової вимоги про перевищення або рівність величини чистих активів підприємства над розміром статутного капіталу. Якщо контролер виявить, що величина чистих активів згідно з даними річного звіту виявилась меншою, ніж

зареєстрований статутний капітал, необхідно повідомити про це керівництво підприємства та провести відповідне зменшення статутного капіталу, зареєструвавши зміни у встановленому законом порядку.

Здійснюючи перевірку статутного капіталу, виходять із того, що він формується на основі внесків власників підприємства у вигляді грошових коштів, майна, нематеріальних активів у розмірах, визначених установчими документами. Надходження внесків засновників контролюється на підставі даних первинних документів і записів за кредитом рахунка 67 "Розрахунки з учасниками" в кореспонденції з дебетом рахунків основних засобів, грошових коштів, нематеріальних активів, виробничих запасів тощо. Так, за даними прибуткових касових ордерів, виписок банку з поточних рахунків у національній та іноземній валюті з доданими до них документами перевіряють повноту і своєчасність грошових сум і матеріальних цінностей. Використовуючи інформацію актів приймання-передання основних засобів, документів, що відображають надходження нематеріальних активів, і дебетові обороти за рахунками 10 "Основні засоби", 12 "Нематеріальні активи" визначають вартість переданого обладнання, споруд, майнових прав на інтелектуальну власність тощо.

Особливу увагу слід приділяти технічній стороні реєстрації нематеріальних активів, внесених учасниками (засновниками) у статутний капітал. В обліку нематеріальні активи оцінюються за договірними цінами. При цьому складають акт, що фіксує факт надходження на підприємство нематеріальних активів.

Наступний етап контролю — перевірка своєчасності внесків у статутний капітал засновниками підприємства. Моментом фактичного надходження внесків у статутний капітал є: для грошей — дата зарахування їх на рахунок у банку чи внесення у касу підприємства, для основних засобів, матеріальних і нематеріальних активів — дата складання акта приймання-передання основних засобів, матеріальних і нематеріальних активів або інших документів, що підтверджують надходження вказаних об'єктів на підприємство.

Повноту внесків засновників у статутний капітал підприємства перевіряють шляхом зіставлення його розміру, що зафіксований в установчих документах і обліковується на рахунку 40 "Статутний капітал", із величиною заборгованості за рахунком 67 "Розрахунки з учасниками" і встановленими строками її погашення. Одним із важливих завдань контролю є перевірка дотримання принципу стабільності величини статутного капіталу, відповідності розміру, визначеному у засновницьких документах.

Керуючись Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1«Загальні вимоги до фінансової звітності» [2], аудитор перевіряє правильність розподілу прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного капіталу, резервного капіталу тощо. Так, у статтях розділу "Внески учасників" наводяться дані про збільшення статутного капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення (зменшення) дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства.

Власний капітал може зменшуватися внаслідок виходу учасника, випуску чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення

номінальної вартості акцій або з інших причин. Тому здійснюючи аудит статутного капіталу, слід перевірити наявність і обґрунтованість змін у статутному капіталі й установчих документах підприємства. Завершальним етапом є узагальнення виявлених відхилень в обліку статутного капіталу порівняно з чинними нормативними положеннями і обґрунтування пропозицій щодо їх усунення.

Список використаних джерел

1. Контроль і ревізія: [підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності "Облік і аудит"] / Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, Н.Г. Виговська, Н.І. Петренко; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 560 с.

2. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до [...]: за станом на 1.04.2014 р. [Електронний ресурс] / Мінфін України; Наказ, Положення, Стандарт [...] від 07.02.2013 № 73. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

3. Пантелєєв, В.П. Внутрішньогосподарський контроль : методологія та організація [Текст] : монографія / В.П. Пантелєєв. – К.: ДП "Ін форм-аналіт. агентство", 2008. – 491 с.

УДК 331.102.344

Жураковська Ірина
к.е.н., доцент
Луцький національний технічний університет
м. Луцьк

НОРМАТИВНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ В ЗВІТНОСТІ

Анотація

В статті розкрито нормативно-правове забезпечення відображення інтелектуального капіталу, а також його складових в звітності зарубіжних країн. Досліджено міжнародні стандарти фінансової звітності щодо їх впливу на облік активів з нематеріальною природою.

***Ключові слова**: інтелектуальний капітал, нематеріальні активи, міжнародні стандарти фінансової звітності.*

Інтелектуальний капітал складає більше половини ринкової вартості успішних підприємств. У випадку таких компаній, як Google і Microsoft, цей показник досягає 90%. Експерти сходяться на думці, що інтелектуальний капітал є рушієм зростання економіки знань. Вимірювання, управління та

публікація інформації про нього стає так само важливою, як публікація фінансових звітів.Незважаючи на численні дослідження зарубіжних науковців Брукінга А., Едвінссона Л., Мелоуна М. Стенфілда С., Хонері С., Каплана Р, Козирєва А.,Лева Б., Стюарта Т., Свейбі К. та ін., як за кордоном, так і вУкраїні тривають дискусії щодо формату звітності про інтелектуальний капітал та її уніфікації. Існує необхідність у визначенні структури звіту, складу його показників,обґрунтування їх соціального значення, а також шляхи реалізації поставленої мети, в тому числі і зарубіжний досвід у цій сфері, що і зумовлює актуальність дослідження.

Прослідкуємо еволюцію облікового забезпечення формування показників інтелектуального капіталу у звітності. З об'єктів, що мають нематеріальну природу, першими досліджувати і показувати у звітності почали нематеріальні активи. В наших дослідженнях [1] наведено обґрунтування їх належності до інтелектуального капіталу.

Прийняття IFRS та FASB дещо стримує процес відображення активів з нематеріальною природою у звітності. Загальними критеріями визнання нематеріальних активів на балансі були: активи можуть бути ідентифіковані, існують економічні вигоди від використання; вартість може бути достовірно оцінена (МСБО 38 з 1998 року і SFAC 5 з 1984 року). З часом критерії уточнили. Активом визнають: контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій; від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання, а нематеріальний активом - немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

Хоча ці критерії справедливі для більшості нематеріальних активів отриманих в операціях з придбання, для внутрішньогенерованих маємо велику ступінь невідповідності між вимогами законодавства і практикою, адже більшість нематеріальних ресурсів створюються безпосередньо на підприємстві. Невизначеність з приводу контролю майбутніх економічних вигід нематеріальних активів разом з труднощами в оцінці - основні аргументи проти визнання цих ресурсів на балансі.

Вплив нормативного забезпечення обліку на відображення об'єктів з нематеріальною природою можна прослідкувати вивчаючи наступні групи стандартів:

- МСБО і МСФЗ (IAS / IFRS);
- AASB (AustralianAccountingStandardsBoard);
- стандарти США: APB замінені на SFAS (AccountingPrinciplesBoard, що використовувались з 1962 по 1973 рік), FASB (Financial Accounting Standards Board) прийняті в 1973 US generally accepted accounting principles (US GAAP).

З вітчизняної практики можливо аналізувати лише Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242, так як ні до нього, ні після, стандартів не було.

Аналіз вказаних стандартів обліку і звітності показує, що з кожним роком вимоги до нематеріальних активів стають більш жорсткіші. Світову тенденцію їх відображення у звітності уособлюють Міжнародні стандарти фінансової звітності (IAS/ IFRS). З січня 2005 року Європа, Австралія, Нова Зеландія, з 2007

року більше 90 країн світу взяли до використання МСБО/ МСФЗ. США декларує прийняття до 2014 року, Україна ввела для різних видів підприємств з 1 січня 2012, 2013 і 2014 року. З 2004 року більшість відмінностей між системами стандартів ЄС (IFRS) та США (SFAS) усунуто. Найбільші відмінності залишаються в системі стандартів Австралії, це питання створює великі суперечки через подальше дотримання австралійськими фірмами МСФЗ. МСБО 38 не допускає такого ступеня визнання для внутрішньо створених нематеріальних активів, як пропонується в цій країні .

Міжнародні стандарти фінансової звітності не беруть до уваги природу та економічні характеристики різних видів нематеріальних активів та інвестицій пов'язаних з ними, а найголовніше – потенційну важливість цієї інформації для зацікавлених сторін. З наведено вище можна зробити однозначний підсумок – інтелектуальний капітал не відповідає вимогам відображення у фінансовій звітності згідно МСФЗ. Встановлені правила розкриття інформації про нематеріальні об'єкти у річній звітності призвели до того, що інформації не вистачає. Все частіше підприємства, організації та установи відчувають необхідність підвищення прозорості звітності, її орієнтації на економіку знань, відхід від класичних стереотипів. Існує потреба в інформації про інтелектуальні ресурси компаній, які допоможуть поліпшити процес прийняття управлінських рішень для керівників і повідомлять суспільство про перспективи діяльності.

В ряді компаній розроблено альтернативні до МСФЗ методології оцінки та розкриття нематеріальних ресурсів в звітності.

Існує багато досліджень (Елі К., Гу Ф. Дженкінс Є.Л., Марра Б., СпендерЖ.-К. та ін.), в яких пропонуються зміни поточної системи обліку і вдосконалення МСФЗ для кращого представлення нематеріальних активів у звітності, їх аналіз наведено в праці Б.Лева «AnAccountingPerspectiveonIntellectualCapital» [2]. Однак жодна з пропозицій не реалізована. Більшість з них стосуються використання справедливої вартості для бухгалтерського обліку нематеріальних активів, що не приймається в зв'язку побоюванням завищення вартості активів. Досвід Австралії показує, що ці побоювання перебільшені, але зміни в законодавстві відбуваються повільно. Тому в найближчому майбутньому облік нематеріальних активів та інтелектуального капіталу буде розвиватися швидше в напрямку управління (управлінського обліку), стимулювання добровільного розкриття у фінансовій звітності.

Нормативне регулювання, що дозволяє розкриття інтелектуального капіталу в звітності деяких країн, наведено в табл. 1.

Існують наступні підходи до регулювання питання розкриття інтелектуального капіталу у звітності: державна законодавча ініціатива; ініціативи міністерств і відомств; добровільне розкриття, що направлене на зменшення асиметрії інформації з матеріальних ресурсів на інноваційні та нематеріальні.

Численні переваги звіту про інтелектуальний капітал є безцінним інструментом для отримання інформації про ефективність діяльності підприємства. Практика використання звітів про інтелектуальний капітал показує, що інвестори та зацікавлені сторони потребують інформації про всіактиви і виробничі ресурси фірми для того, щоб мати можливість оцінити її

продуктивність і майбутній курс.

Таблиця 1

Нормативне регулювання, що дозволяє розкриття інтелектуального капіталу

Назва нормативного акту	Рік прий-няття	Зміст
Німецький Комітет з бухгалтерських стандартів - GASC 12	2002	Так як згідно МСБО 38 багато видів інтелектуального капіталу не визнаються, таких як людський капітал, списки клієнтів, наукові дослідження, Німецький Комітет з бухгалтерських стандартів (GASC 12) рекомендує компаніям узагальнювати інформацію про їх інтелектуальний капітал в управлінській звітності, хоча це не є обов'язковим. Таким чином, для розкриття інформації, яка важлива для розвитку підприємства і не може бути отримана з даних фінансового обліку, повинен бути розроблений управлінський звіт. Стандарт рекомендує підготовку «Звіту про інтелектуальний капітал», особливо для тих інвестицій в нематеріальні активи, які не можуть бути капіталізовані і розглядаються в якості витрат у звіті про прибутки та збитки. Це стосується, наприклад, інвестицій в дослідження або внутрішнє створення ділової репутації, які не можуть бути капіталізовані. Стандарт перераховує різні елементи інтелектуального капіталу, а саме: людський капітал, споживчий капітал, ринковий капітал, організаційний капітал, інновації та ін. Про ці елементи інтелектуального капіталу компанії повинні повідомляти, якщо це можливо, кількісні показники. Тим не менш, відомості про структуру і рамки звітності про інтелектуальний капіталі не стандартизовані.
Австрійське міністерство освіти, науки і культури – Закон «Про університети»	2002	Всі університети повинні публікувати щорічну звітність про інтелектуальний капітал. У цьому звіті кожен університет узагальнює показники про дослідження, навчання. В законі зазначено: «Кожен університет повинен представити звіт з інтелектуального капіталу за минулий календарний рік, представити на раду університету до 30 квітня кожного року. Цей звіт, як мінімум, узагальнює: 1) показники діяльності університету, соціальні і власні цілі, стратегії; 2) інтелектуальний капітал, з розбивкою на людський, структурний та організаційний; 3) проведені дослідження і виконанні угоди, включаючи їх вихідні дані і вплив».
Австралійські стандарти обліку – AAS Board 1010	2000	Дозволяє капіталізацію внутрішньо створених нематеріальних активів за кредитом рахунку Резерв з переоцінки активів. Передбачено відповідно ширше розкриття у звітності
Урядовий підкомітет з управління інтелектуальними активами (Японія)	2005	Запропонована нова модель для добровільної звітності щодо інтелектуальних активів. Мета полягає у досягненні нормативного розкриття відповідної інформації про інтелектуальний капітал. Рішення про публікацію мотивується тим, що це « (...) буде мати великий вплив на загальносвітові тенденції. Також це може бути можливим , щоб встановити стандарт де –факто».

Складено за даними [3]

Традиційна бухгалтерська інформація повинна бути доповнена

інформацією про нематеріальні факторивиробництва і у вітчизняній звітності з використанням досвіду економічно розвинутих країн світу.

Список використаних джерел

1. Жураковська, І.В. Результати інтелектуальної діяльності як ресурси, активи, власність та капітал підприємства: обліковий аспект [Текст] / Жураковська І.В. // Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2009. - №647. – С. 331-336

2. BaruchLev. AnAccountingPerspectiveonIntellectualCapital / BaruchLev, LeandroCaŕibano, BernardMarr. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.uam.es/personal_pdi/economicas/lcanibano/2007/Tema%207%20Contabilidad%20Intangibles/Accounting%20Perspective%20on%20IC%20_Lev%20Canibano%20Marr_.pdf.

3. ReportingintellectualcapitaltoaugmentResearch, DevelopmentandInnovationinSMEs – ReporttotheCommissionoftheHighLevelExpertGroupon RICARDIS – Luxembourg: Office forOfficialPublicationsoftheEuropeanCommunities, 2006 — 164 pp.

УДК 657.632

Кравченко Юлія
науковий співробітник
ДННУ «Академія фінансового управління»
м. Київ

ПОРУШЕННЯ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: ПРОБЛЕМИ КЛАСИФІКАЦІЇ ТА ШЛЯХИ ЇХ МІНІМІЗАЦІЇ

Анотація

В статті представлено положення міжнародних стандартів щодо визначення помилок, шахрайств та зловживань. Досліджено складові трикутника шахрайства, запропоновані Д.Р. Крейсі. Автором запропоновано розширену класифікацію шахрайств в державному секторі та шляхи посилення боротьби з ними.

***Ключові слова**: Державна фінансова інспекція України, перевіряючий, помилка, порушення в державному секторі, Рахункова палата, шахрайство.*

В умовах глибокої політичної та економічної кризи, яка нещодавно огорнула Україну особливої актуальності набирають питання заощадження фінансових ресурсів держави. Адже, нині державна скарбниця розкрадена: залишок коштів на Єдиному казначейському рахунку станом на лютий 2014 року складає 4,3 млн. грн. при наявності несплачених платіжних доручень на загальну суму майже 10 млрд. грн. [1].

Така ситуація є наслідком, в тому числі зростання кількості фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів державою.

Так, протягом перших двох місяців 2014 року в середньому на кожному перевіреному об'єкті Державною фінансовою інспекцією України (Держфінінспекція) було виявлено порушень на загальну суму 1191 грн. В порівнянні з аналогічним періодом 2013 року дана сума виросла практично в двічі, адже складала 540 грн. За результатами контрольних заходів усунуто 2360 фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів попередніх років на загальну суму 323 729,39 грн. [2].

Необхідність збільшення сум відшкодування завданих протягом попередніх років державі збитків та підвищення ефективності використання бюджетних коштів в майбутньому призводить до загострення уваги науковців на дослідженні порушень в державному секторі та пошуку шляхів їх мінімізації. Проте, віддаючи належне вітчизняним дослідженням, на сьогоднішній день не розроблено єдиної класифікації таких порушень.

З метою вирішення даної проблеми, в першу чергу, необхідно визначити які ж порушення можуть вчинятися в державному секторі.

Згідно, Міжнародних стандартів аудиту державних фінансів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) - ISSAI 1240 [3] викривлення звітності суб'єктів державного сектору можуть бути наслідком помилок, шахрайств та зловживань. Помилки від шахрайств та зловживань відрізняє наявність умислу. Помилкою є дія, вчинена працівником установи без наявності прямого умислу. Зловживання - поведінка, яка включає зловживання владою або службовим становищем в особистих фінансових інтересах або інтересах безпосереднього або близького члена сім'ї або ділового партнера. Зловживання не обов'язково передбачає шахрайство, порушення законів, правил або умов договору, воно являє собою відхід від концепції пристойності, яка відображає загальні принципи фінансового управління в державному секторі та поведінки посадових осіб державного сектора [3].

Шахрайство ж є навмисною дією однієї або кількох осіб з числа управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх осіб, що пов'язана із застосуванням омани для отримання неправомірної або незаконної переваги [4].

Дослідженням причин, що провокують шахрайство, займався американський науковець – Д. Р. Крейсі, який у праці "Злочин нації: Структура та операції організованої злочинності в Америці" (1969) визначив складові феномену шахрайства (тиск/стимулювання, можливість, схильність/виправдання) і зобразив їх у вигляді трикутника. Його теорія базується на більш ніж 500 проведених інтерв'ю із засудженими, які відбували покарання за шахрайство. За результатами їх опитування він сформулював теорію трикутника шахрайства [5]. Розглянемо кожну із запропонованих Д. Р. Крейсі складових.

Тиск/стимулювання. Шахрайство здійснюється в інтересах окремої особи чи організації. Дії, вчинені пересічним працівником, як правило, здійснюються на користь самого правопорушника. Шахрайські дії, вчинені менеджерами вищих ланок, що спрямовані на введення в оману інвесторів і кредиторів (як правило, із допомогою маніпуляцій із фінансовою звітністю), частіше за все здійснюється в інтересах організації або її керівників. Більшість експертів, які

займаються дослідженням шахрайства, вважають, що тиск можна поділити на чотири категорії: 1) фінансові труднощі (жадібність, особисті фінансові втрати, ведення способу життя, витрати на які перевищують отримувані доходи тощо); 2) особисті пороки (азартні ігри, наркотики, алкоголізм тощо); 3) тиск, пов'язаний із роботою (недостатнє визнання здійсненої роботи, незадоволення нею, боязнь втратити працездатність, відчуття неадекватної винагороди за роботу тощо); 4) інші чинники [6].

Можливість – усвідомлення сприятливої можливості вчинити шахрайство, приховати чи уникнути покарання. Слабкими місцями в системі, що створює такі можливості, є: 1) відсутність або подолання контролю як засобу запобігання та/або розкриття шахрайської поведінки; 2) неможливість оцінки якості виконаної роботи; 3) відсутність дисципліни в осіб, винних у скоєнні шахрайства; 4) відсутність доступу до інформації; 5) ігнорування, апатія й відсутність потенціалу (активності) з боку працівників; 6) відсутність будь-яких засобів контролю [6].

Схильність/виправдання. Працівник упевнений, що шахрайство не є незаконним. Виправдання своїм діям (компанія винна мені гроші, я запозичив їх у борг і швидко поверну, від цього ніхто не постраждає, я заслуговую на більше, буду використовувати ці кошти для високої мети [5]) допомагає шахраям виправдовувати свої нечесні вчинки.

Теорія трикутника шахрайства знайшла своє відображення в Міжнародних стандартах аудиту 240 "Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиту фінансової звітності", на який посилається ISSAI 1240. Відповідно до цього стандарту елементи трикутника покладено в основу застосування методології виявлення й попередження фінансових шахрайств, що базується на оцінці ризиків.

Так, як і в міжнародному стандарті аудиту 240, в Україні шахрайство вважається юридичним поняттям і тому його виокремлено, як окремий вид злочину в Кримінальному кодексі України. Проте перевіряючий (працівник Рахункової палати України, Держфінінспекції чи підрозділу внутрішнього аудиту) повинен розумітися на даному злочину, адже під час проведення перевірок в межах своєї компетенції він може виявляти порушення, які в подальшому можуть кваліфікуватися як шахрайства та фіксувати їх в документах, які складаються за результатами перевірки, наприклад, в Акті ревізії. Безумовно перевіряючий не веде оперативно-розшукові дії та не визначає чи був присутній умисел в діях працівників під час вчинення порушення. Не дивлячись на це перевіряючий, наприклад, за результатами проведеної ревізії має в Акті ревізії вказати винних осіб. Виникає питання яким чином він може з впевненістю зазначати винних не проводячи дій, необхідних для підтвердження їх причетності до вчинення правопорушення?

Отже, перевіряючий висловлює власну думку, що базується на припущенні. Це суперечить європейській практиці. Оскільки, в ЄС створено Комісію з питань боротьби з шахрайством (OLAF), основною функцією якої є контроль за використанням фондів ЄС. OLAF, окрім контрольних повноважень, наділена правом проведення досудового слідства. В Україні, до моменту вступу в ЄС, розмовляти про утворення такої установи зарано. Проте підвищити

ефективність боротьби з порушеннями в державному секторі все ж можливо за рахунок: 1) підготовки відповідного методологічного забезпечення, що відображатиме перелік основних ознак порушень (ризикових операцій) та розтлумачить різницю між помилками та порушеннями; 2) розширення взаємодії контролюючих органів з правоохоронними.

1) Перелік основних ознак порушень (ризикових операцій) може бути розроблено з урахуванням класифікації шахрайств, представленої на рис. 1.

Дана класифікація базується на категоріях шахрайських схем у сфері обліку, запропонованих Асоціацією сертифікованих фахівців з розслідувань шахрайств (ACFE) [7] і може бути покладена в основу професійних методичних рекомендацій по виявленню шахрайств в державному секторі.

Нині порушеннями в державному секторі України являються виключно бюджетні правопорушення. Бюджетне правопорушення - це недотримання учасником бюджетного процесу встановленого Бюджетним кодексом України та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету [8]. Трактування даного порушення є вузьким і тому вважається за доцільне розглядати порушення в державному секторі більш ширше з урахуванням класифікації рисунку 1. Таким чином, адаптуючи положення вищезгаданих міжнародних стандартів, необхідно дослідити межу, яка відділяє помилку від шахрайства.

Помилка зазвичай є наслідком недостатньої компетенції працівника, арифметичного прорахунку і здебільшого не призводить до збільшення вигід самого правопорушника чи інших осіб. За результатами отриманих пояснень від працівників, на які перевіряючий має право, він може з’ясувати, що порушення було причиною помилки. Якщо є можливість оперативно виправити дану помилку, то вона не буде фіксуватися в документі, що складається за результатами перевірки, як бюджетне правопорушення, проте, якщо змоги виправити її немає – помилка фіксується як бюджетне правопорушення. Дане правопорушення може перетворитися в злочин, що класифікується згідно кримінального законодавства за результатами діяльності правоохоронних органів. Проте порушення, які не підпадають під визначення бюджетного правопорушення все ж залишаються поза увагою перевіряючих і, як наслідок, правоохоронних органів. У цьому зв’язку, необхідно удосконалити вітчизняну нормативно-правову базу, передбачивши в ній більш широку класифікацію шахрайств (порушень) в державному секторі.

2) Підвищення ефективності взаємодії з правоохоронними органами можливе за рахунок розробки Інтегрованої інформаційної системи, яка міститиме інформацію про об’єкти перевірки та дані результатів перевірок всіх державних органів, наділених контрольними повноваженням. Це допоможе не лише оперативно отримувати затребувану інформацію і не витрачати час на паперове листування, а й мінімізувати витрати на проведення перевірок завдяки включення до плану діяльності контролюючого органу лише об’єктів з найвищим рівнем ризику діяльності.

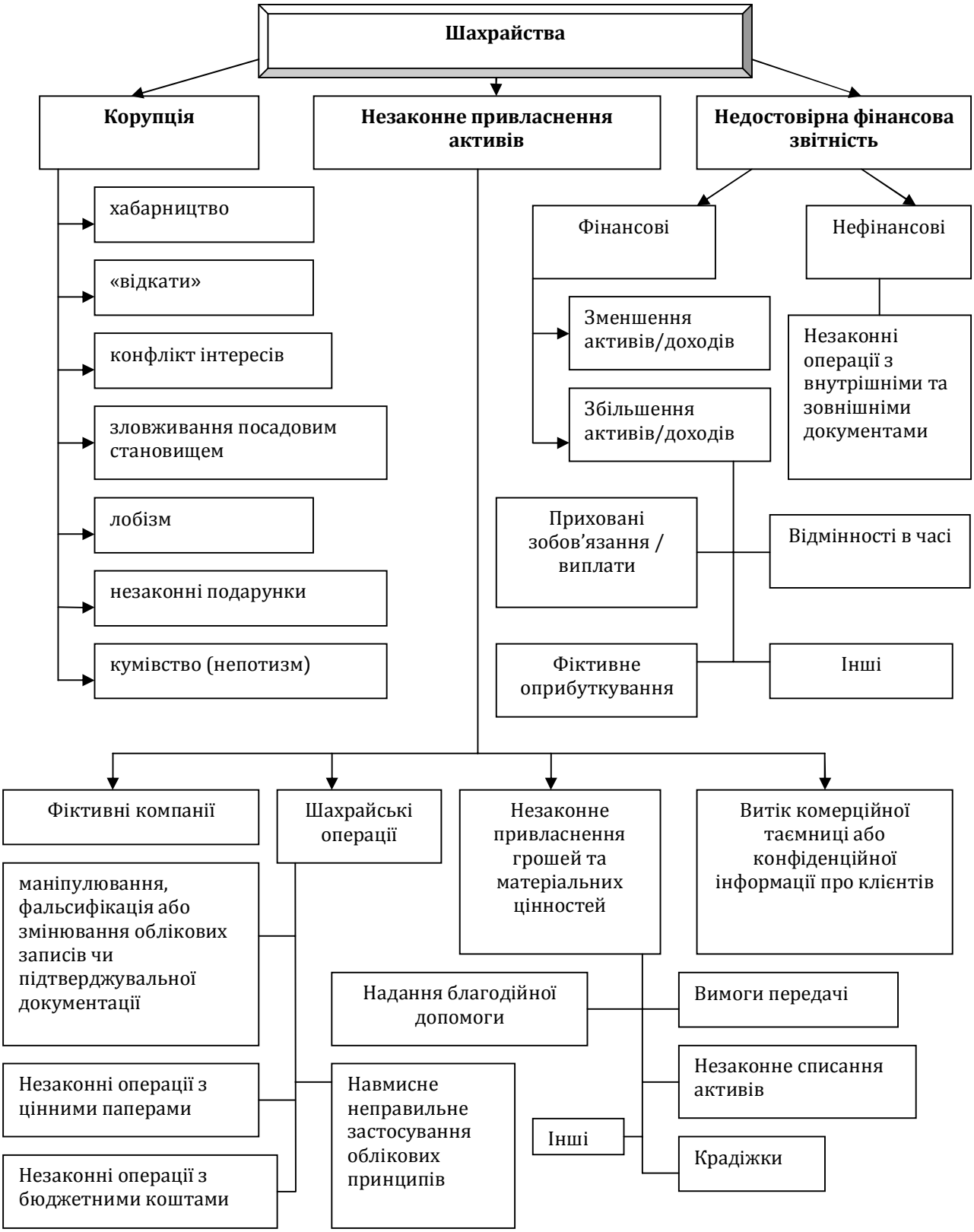


***Рис.** 1. Класифікація видів шахрайств в державному секторі, що базується на категоріях шахрайських схем у сфері обліку, запропонованих ACFE*
Складено на підставі аналізу [7]

Отже, нагальною необхідністю в умовах посиленої економії бюджетних коштів є посилення боротьби з порушеннями в державному секторі, що

потребує удосконалення методологічного забезпечення діяльності контролюючих органів (Рахункової палати, Держфінінспекції) в частині розширення розуміння порушень в державному секторі на основі запропонованої їх класифікації та підвищення оперативності взаємодії таких контролюючих органів з правоохоронними органами.

Список використаних джерел

1. Програма діяльності Кабінету Міністрів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pravda.com.ua/articles/2014/02/27/7016528/
2. Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за січень-лютий 2013-2014 років. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/101874.
3. International Standards of Supreme Audit Institutions 1240. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.issai.org/media/13509/financial_audit_guidelines_e.pdf.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2012 року, частина 1 / пер. з англ. Ольховікової О.Л. та ін. – К.: Видавництво «Фенікс», 2013. – С. 168.
5. Grunewald C. The Relationship of Fraud between Theory, Legislation and the Auditing Profession / C. Grunewald // Maastricht University School of Business and Economics Department of Accounting and Information Management Munich. – August 31, 2010. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://arno.unimaas.nl/show.cgi?fi d=20460.
6. Динев Д. Икономическите измами: / Д. Динев. АПИИ. – София. – Ч. I. – 2006.
7. Association of Certied Fraud Examiners – Fraud Training & Education [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.acfe.com/.
8. Бюджетний кодекс України: Закон України від 21.06.2001 № 2542-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2542-14/page5.

УДК 657.1:347.453.1

Кузик Наталія
к.е.н., доцент
Кроп Олена
магістр
Національний університет біоресурсів
і природокористування України
м. Київ

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Анотація

У статті розкриваються окремі питання, пов'язані з організацією, методикою і інформаційним забезпеченням контролю операцій з операційної оренди основних засобів.

Ключові слова: *Основні засоби, контроль, суб'єкти контролю, операційна оренда.*

На будь-якому підприємстві незалежно від галузевої приналежності та форм власності, розмірів та обсягів діяльності основні засоби є об'єктивною необхідністю. На підприємствах агропромислового виробництва основні засоби виступають основою господарської діяльності підприємства. Однак все більш популярним в умовах фінансово-економічної кризи стає такий специфічний механізм залучення основних засобів, як оренда. Це дозволяє залучати у господарську діяльність необхідний обсяг основних засобів без суттєвих одноразових грошових вкладень, а також надає можливість отримувати дохід від здачі в оренду тимчасово невикористовуваних об'єктів, зберігаючи право власності на них та поліпшуючи фінансово-господарську діяльність підприємства. Такі умови визначають та підкреслюють потребу поглибленого дослідження питань контролю орендних операцій.

Особливості і методика побудови обліку та контролю орендних операцій є об'єктом вивчення вітчизняної економічної науки та практики, що розкриті у наукових розробках М.І. Бондаря, Л.М. Братчук, П.І. Гайдуцького, Л. М. Діденко, С.О. Левицької, І.Ю. Литвиненко, Л.Г. Ловінської, П.Т. Саблука та інших. Не применшуючи значимості досліджень зазначених авторів, зазначимо, що питання обліку орендних операцій потребують дослідження, як на теоретичному, так і на практичному рівнях.

Метою дослідження є аналіз організаційно-методичних аспектів контролю орендних операцій основних засобів аграрних підприємств, а також обґрунтування актуальних питань з його удосконалення.

Сучасна діяльність сільськогосподарських підприємств контролюється зовнішніми суб'єктами (зовнішніми аудиторами, опосередковано – органами державної влади, кредиторами, інвесторами). Окрім того, все більше господарюючих суб'єктів стверджують важливість функціонування внутрішнього контролю. Однак, незалежно від того, який із суб'єктів здійснюватиме контроль, сама методика перевірки операцій з основними засобами є досить трудомістким процесом та потребує знання великої кількості

нормативних документів.

На початковому етапі перевірки орендних операцій варто вивчити умови договорів оренди та визначити, які її види мають місце в господарській діяльності підприємства. Відповідно до п. 4 цього П(С)БО 14 «Оренда» орендою визнається угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку [2]. При цьому П(С)БО 14 виділяє два види оренди – операційну і фінансову. Визначення другого з цих видів оренди, яке міститься у П(С)БО 14, передбачає наявність хоча б однієї з наведених нижче ознак: орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди; орендар має можливість і намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання; строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди; теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди; орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання; орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату; оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди; доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець терміну оренди належать орендарю [2].

Таким чином, контролюючому суб’єкту спочатку необхідно порівняти умови орендного договору з ознаками, передбаченими у п. 4 П(С)БО14 для фінансової оренди. Якщо укладений підприємством договір не відповідає жодній з ознак, установлених для фінансової оренди, тоді таку оренду слід відображати в бухгалтерському обліку як операційну.

Під час перевірки орендних операцій слід мати на увазі, що сторонам орендного договору важливо правильно відобразити орендні операції в бухгалтерському обліку дотримуючись при цьому вимог податкового законодавства. У орендаря отримані на підставі договорів операційної оренди основні засоби обліковуються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», тому в ході перевірки слід звернути увагу за якою вартістю відображається на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку отриманий в операційну оренду об'єкт основних засобів (слід відображати за вартістю, зазначеною в угоді про оренду).

Варто виділити такий напрям, як перевірку документального оформлення операційної оренди майна. Слід мати на увазі, договір оренди може укладатись у простій письмовій формі. У випадку оренди деяких об'єктів будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини) строком на три роки і більше, транспортного засобу за участю фізичної особи – вимоги до форми договору підвищені: такий договір підлягає нотаріальному посвідченню (п. 2 ст. 799 Цивільного Кодексу України). Тому контрольні процедури мають включати встановлення об'єкту оренди; строку, на який укладається договір оренди; розмір орендної плати; умов його повернення або викупу.

Перевіряючи відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку, слід мати на увазі, що належна за користування об'єктом операційної

оренди плата визнається в орендаря витратами згідно з П(С)БО 16 «Витрати» на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди (п.9 П(С)БО 14 «Оренда») [2]. Орендна плата в орендаря повинна відображатися залежно від призначення орендованого об'єкта: у складі собівартості продукції (робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут тощо.

Помилковим на практиці є підхід, за яким отримані в оренду основні засоби не визнаються об’єктами інвентаризації. На отримане в оренду майно необхідно складати окремі інвентаризаційні описи з посиланням на документи, які підтверджують прийняття відповідних об'єктів в оренду, в яких окрім установлених відомостей, слід зазначити і строк оренди. Окрім того, формувати такі описи варто окремо за кожним орендодавцем, а кожному з них необхідно передати його примірники після завершення процесу інвентаризації до складання річного звіту. Виявлені, однак не обліковані об'єкти, а також ті, щодо яких зазначено недостовірні дані, слід внести до опису із зазначенням правильних даних та технічних показників на ці об'єкти.

Ретельно перевіряють операції щодо передачі основних засобів в оренду. Для цього вивчають зміст договорів (на який строк, розмір орендної плати, умови проведення капітального ремонту орендованих основних засобів), і їх виконання, а також правильність розрахунків за орендовані основні засоби і відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку [1].

Зміст зазначених напрямів дає можливість стверджувати визначальну роль бухгалтерського контролю, значення якого в практичній діяльності підприємств часто недооцінюється, покладаючись більшою мірою на засоби і механізми зовнішнього контролю. Однак, якщо такий підхід може бути виправданим у крупних підприємствах, то на малих і середніх (переважна більшість саме таких серед підприємств агропромислового виробництва) бухгалтерський контроль у тісному зв’язку та координації з керівниками відповідних структурних підрозділів, за якими закріплені об’єкти основних засобів, і керівником чи власником підприємства може дати відчутний ефект.

З метою посилення практичної цінності та ефекту методичних процедур слід викладати результати контролю у робочих документах, наслідуючи практику незалежних аудиторів. Документальне узагальнення результатів контролю дасть контролюючому суб’єкту чітко визначитись із переліком необхідних дій щодо реалізації напрямів перевірки таких операцій. Окрім того, документальне узагальнення результатів контролю дає можливість достовірно та кваліфіковано представити результати здійснення, що, в свою чергу, забезпечує своєчасність представлення інформаційних даних відповідним користувачам.

Оренда є особливим та розповсюдженим видом діяльності. Здійснюючи контроль орендних операцій, слід враховувати як специфічний зміст самих операцій, так і специфіку діяльності підприємства, які здійснюють такі операції. У подальшому поглибленого дослідження вимагає розробка раціональної системи контролю, яка передбачає збір і перевірку інформації шляхом застосування відповідних прийомів і процедур з метою забезпечення

достовірності облікової системи орендних операцій, її відповідності юридичним вимогам, адекватному документальному відображенню орендних операцій, об'єктивній оцінці.

Список використаних джерел

1. Живко, З. Б. Контрольно-ревізійна діяльність [Текст] : навч. посіб. / З. Б. Живко, І. О. Ревак, М. О. Живко. – К. : Алерта, 2012. – 496 с.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 липня 2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступа : www.rada.gov.ua. – Заголовок з екрана (дата звернення 7.04.2014 р.).

УДК 657.6.003.13 (477)

Прокопишин Оксана
к.е.н., в.о. доцента
Романів Олег
магістр
Львівський національний аграрний університет
м. Дубляни

ОСНОВНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ, ЙОГО ВПРОВАДЖЕННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ В УКРАЇНІ

Анотація

У статті з'ясовано поняття «аудит ефективності» відповідно до міжнародних стандартів та необхідність його запровадження в Україні.Доцільність його проведення полягає уобґрунтованні пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

***Ключові слова**:аудит ефективності, фінансовий аудит, міжнародні стандарти, бюджетні кошти.*

У світовій практиці впродовж тривалого часу використовують таку форму державного фінансового контролю, як аудит адміністративної діяльності (далі ААД), який ще називають аудитом відповідності якості витраченим коштам, аудитом результативності або аудитом ефективності. У низці країн аудит ефективності в сукупному обсязі перевірок найвищих органів державного фінансового контролю сягає50-60 %. На сьогодні ефективне використання бюджетних коштів вимагає від контролюючих органів створення адекватних механізмів фінансового контролю, які б дали змогу визначити ступінь досягнення запланованих соціально-економічних результатів, відтак оцінивши ефективність використання державних ресурсів органами виконавчої влади. Такі механізми передбачає аудит ефективності, який широко застосовують у

зарубіжних країнах упродовж останніх десятиліть як один із видів державного фінансового контролю.

Нині у світі широко використовують єдину загальноприйняту термінологію у сфері державного аудиту. Основні положення й терміни, як правило, визначені у міжнародних стандартах з аудиту на основі глосарію термінів INTOSAI. У практиці проведення державного аудиту багатьох країн виділяють два підходи: перший – аудит систем контролю; другий – аудит результатів. Кожний з цих аудитів має переваги та недоліки. Переваги аудиту систем контролю полягають у тому, що збирання доказів/фактів зосереджено на внутрішній системі, масштаб роботи менший, аудиторська діяльність більш одноманітна. Недоліки в тому, що аудиторські коментарі характеризують потенційні, а не фактичні впливи виявленого в системі. Переваги аудиту результатів полягають у концентрації на результатах діяльності; формулюванні відповідей стосовно того, що було, й того, чого не було досягнуто; надання коментарів щодо якості тощо. Недоліком є більш широкий масштаб, тобто необхідність урахування, крім внутрішніх, ще й зовнішніх доказів/фактів.

Міжнародними стандартами визначено, що державний аудит складається з двох основних видів: фінансового аудиту відповідності/правильності (*regularityaudit*) та аудиту ефективності діяльності (*performanceaudit*). Згідно зі загальноприйнятими стандартами, якщо фінансовий аудит – це дослідження фінансової звітності, систем внутрішнього контролю й аудиту та окремих трансакцій у підконтрольних організаціях, то аудит ефективності діяльності пов'язаний із аудитом економічності, ефективності та результативності адміністративної діяльності.

Визначення аудиту адміністративної діяльності (аудиту ефективності) обґрунтував І. Стефанюк: «це форма контролю, яка є сукупністю статистичних, ревізійних і аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладів у процесі реалізації запланованих цілей, встановлених цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів» [1, с. 10].

Процес аудиту ефективності складається з таких основних етапів: підготовка до аудиту, проведення аудиту, реалізація результатів аудиту [2, с. 112-124]. Аудит ефективності може проводитися в будь-якому сегменті державного сектору: в центральному уряді, місцевих органах влади, різних урядових структурах органами державної контрольно-ревізійної служби за планами, які складають і затверджують у визначеному законодавством порядку [3, с.125-131].

Однією з важливих проблем виконання бюджету в більшості країн світу є ефективне використання бюджетних коштів. Для України ця тема вкрай актуальна, адже з кожним роком загострюється проблема щодо нецільового та неефективного використання бюджетних коштів, законності та правильності їх витрачання.

В Україні аудит ефективності наразі не набув належного поширення. Якщо фінансовий аудит (аудит фінансової звітності) вже має свою історію й розвинену

методологію, що враховує міжнародні стандарти та певний досвід і багаторічні традиції проведення перевірок і ревізій, то аудит ефективності виник порівняно нещодавно, тому його проведення у вітчизняному законодавстві належним чином не врегульоване. Однією з основних проблем є незавершеність реформи бюджетного процесу. На сьогодні впроваджено лише окремі елементи програмно-цільового методу, а саме: розроблено і застосовано форми бюджетних запитів і програму класифікації видатків державного бюджету. Однак для виконавців таких програм залишається актуальною розробка системи показників результативності їх виконання [4, с. 43-45].

Як відомо, основним завданням державного фінансового аудиту в нашій країні є сприяння бюджетним установам у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності тощо. Чинним законодавством визначено, що в Україні державний фінансовий аудит здійснюють Державна фінансова інспекція (далі – ДФІ), яка підпорядковується Міністерству фінансів, і Рахункова палата. Варто зазначити, що традиційними формами контролю в органах ДФІ є ревізія та перевірка. Однак статті 26 та 113 Бюджетного кодексу України зобов'язують здійснювати контроль не лише за цільовим і законним витрачанням бюджетних коштів, а й за його ефективністю, що не може забезпечуватися ні ревізією, ні перевіркою, а відтак, потребує застосування нової форми контролю – фінансового аудиту[5].

Як відомо, державний фінансовий аудит відіграє важливу роль у процесі ефективного використання бюджетних коштів. Виходячи з цього, виникає нагальна потреба в розробці та прийнятті комплексу заходів з удосконалення проведення державного фінансового аудиту, виконання бюджетних програм відповідно до міжнародних стандартів, обміну досвідом та ідеями, а також створення професійних стандартів, методичних та методологічних рекомендаційу сфері фінансового аудиту.Для того щоб аудит ефективності зайняв належне місце в системі державного фінансового контролю в нашій державі, сприяв модернізації бюджетного процесу і підвищенню якості державного управління, необхідне дотримання принципових умов для його подальшого розвитку, вирішення існуючих проблем і наближення до найкращої міжнародної практики.

Отже, аудит ефективності – це форма контролю, спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей, і встановлення чинників, які цьому перешкоджають.

Список використаних джерел

1. Стефанюк, І. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності [Текст] / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2003. – № 2 (15). – С. 10.

2. Бутинець, Ф. Ф. Аудит [Текст]: підручник. – 3-тє вид., доповн. і переробл. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2006 . – 512 с.

3. Сухарева, Л. О. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату [Текст] / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 125-131.

4. Мамишев, А. В. Аудит ефективності діяльності: етап виконання [Текст] / А. В. Мамишев // Фінансовий контроль. – 2006. – № 3(32). – С. 43-45.

5. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Офіц. текст] // Голос України. – 2010. – 4 липня.

УДК 657

Чугунов Іван
магістр
Олійник Світлана
к.е.н., доцент
Національний університет біоресурсів
і природокористування України
м. Київ

ОСОБЛИВОСТІ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК

Анотація

В статті розглянуте питання внутрішнього контролю розрахунків за податком на прибуток. Розглядаються функції та об'єкти контролю, джерела інформації. Наводяться суб'єкти таетапи внутрішнього контролю розрахунків за податком на прибуток.

Ключові слова*: контроль, внутрішній контроль, податок на прибуток.*

Внутрішній контроль — це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. Основною його метою є об'єктивне вивчення фактичного стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети, та доведення цієї інформації до органу управління.Останнім часом вченими все більше стало приділятися уваги організації та методиці здійснення внутрішнього контролю, проте, їх розробки присвячені загальним питанням організації та методики внутрішнього контролю як цілісної системи, а також розмежуванню таких понять як "внутрішній контроль" та "внутрішній аудит".

Особливостям організації та методики внутрішнього контролю правильності, достовірності та законності здійснених операцій щодо розрахунків за податком на прибуток українськими вченими уваги не приділялося. Але загальним засадам організації контролю присвячені праці Ф.Ф. Бутинця, Г.Г. Кірейцева, В.П.Пантелеєва, В.О. Шевчука та ін. Метою є ознайомлення та покращення системи внутрішньогосподарського контролю за розрахунками з податку на прибуток.

Оскільки податок на прибуток є забов'язанням підприємства перед

державою, то контроль за повнотою та своєчасністю його сплати є важливим. Несвоєчасність, незаконність, неправильність нарахування та сплати податку на прибуток призведе до незапланованого списання грошових коштів у вигляді штрафів та пені, які нараховуватимуться податковими органами.

Ефективно працююча система внутрішнього контролю дозволяє досягти поставлених цілей і в бухгалтерському обліку, і в загальному керівництві фірмою. У зв'язку із цим на підприємстві розрізняють два види внутрішнього контролю: адміністративний і бухгалтерський. Адміністративний контроль спрямований на підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності й пов'язаний з методами й процедурами контролю керування, планування й здійснення діяльності. Бухгалтерський контроль використається для забезпечення схоронності й захисту засобів підприємства й вірогідності обліку. Внутрішній бухгалтерський облік є складовою частиною внутрішньогосподарського контролю.

Внутрішній контроль виконує три основні функції : контроль повноважень (забезпечує виконання операцій, які сприяють розвитку підприємства), контроль документального оформлення (забезпечує відображення усіх дозволених операцій в облікових регістрах) та контроль збереження (запобігає неправильному використанню майна)

При організації внутрішнього контролю за формуванням інформації про оподатковуваний прибуток основну увагу необхідно звернути на об’єкти, які не піддаються впливу контролюючої підсистеми при перевірці інших об’єктів контролю. Такими об’єктами є:

– елементи облікової політики (методи та процедури) в частині формування інформації про оподатковуваний прибуток, планові показники податкових різниць;

– податкові різниці, які виникають при визнані доходів та витрат, обчисленні окремих видів прибутку;

– необґрунтовані податкові різниці (помилки та фальсифікації), відхилення фактичних показників від планових в частині формування інформації про податкові різниці, окремі види прибутку (звільнений від оподаткування, підлягає патентуванню).

Виходячи з особливостей облікового відображення виділених об’єктів, джерела інформації, які використовуються в процесі здійснення внутрішнього контролю операцій з формування оподатковуваного прибутку можна поділити на :

1. Визначають фактичний стан об’єкта контролю:

- первинні документи (документи первинного обліку щодо операцій за якими виниклиподаткові різниці)
- облікові регістри (відомість 3.1 аналітичного обліку розрахунків з покупцями тазамовниками; відомість 3.2 аналітичного обліку з різними дебіторами; відомість 3.5 аналітичного обліку за іншими операціями; відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій; відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів; журнали 1,2,3,4, 5, 5а, 6 та ін.; аркуші-розшифровки податкових різниць.)

- звітність (податкова декларація з податку на прибуток та додатки до неї,звіт про фінансові результати.)

2. Визначають порядок формування об'єкта контролю:

- законодавчо-нормативні документи (Податковий кодекс України, Положення (стандарти)бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності, наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибутокпідприємства" та ін.)
- внутрішні документи підприємства (наказ про облікову політику підприємства; положення про формування цін, витрат, собівартості; бюджети окремих доходів та витрат та ін.)

Варто відмітити, що процес внутрішнього контролю розрахунків за податком на прибуток умовно можна поділити на два етапи:

1)внутрішній контроль правильності визначення бази оподаткування податком на прибуток; 2) внутрішній контроль нарахування та сплати податку на прибуток. Тобто у внутрішньому контролі розрахунків за податком на прибуток виникає одразу два об'єкти перевірки: фінансовий результат до оподаткування та податок на прибуток.

Жодна система контролю не може функціонувати без наявності суб'єктів контролю. Ланки, які входять до внутрішнього контролю на підприємстві можна упорядкувати так: самоконтроль виконавця; функціональний контроль – вертикальний і горизонтальний; інституційний контроль.

Самоконтроль, як форма системи внутрішнього контролю, полягає в тому, що кожен працівник, разом з виконанням своїх основних обов'язків, які передбачені трудовим договором, контролює самостійно власну діяльність.

Функціональний внутрішній контроль, на нашу думку, при контролі розрахунків за податком на прибуток найдоречніше здійснювати в формі вертикального контролю. Якщо на підприємстві створена бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером, та в даній службі передбачена окрема посада бухгалтера, відповідального за ведення податкових розрахунків, то в такому випадку, вертикальний внутрішній контроль завжди матиме місце, оскільки головний бухгалтер зобов'язаний перевірити показники звітності, яку він підписує.

Своєчасний та надійний внутрішній контроль розрахунків з податку на прибуток сприятиме уникненню штрафних санкцій, підвищуватиме рівень економічної безпеки підприємства в цілому.

Особливу увагу при здійсненні контрольних дій на підприємствах усіх форм власності потрібно приділити перевірці напрямів використання прибутку, які мають відповідне грошове забезпечення, що стосується оновлення та підвищення виробничої потужності засобів підприємства; забезпеченню виплат працівникам підприємства (різного роду премій та інших виплат, пов'язаних зі стимулюванням працюючих).

В подальшому доцільно розробити основні положення Стандарту системи внутрішнього контролю в частині розрахунків за податком на прибуток, інформаційне й методичне забезпечення внутрішнього контролю та методику його проведення.

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України [Електронний ресурс].–Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14.
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17
3. Кучер, С.В. Організація системи внутрішнього контролю розрахунків за податком на прибуток [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vchnu_ekon/2012_2_1/086-089.pdf. – Заголовок з екрана (дата звернення 4.04.2014 р.).
4. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства [Текст]: [навчальний посібник] / За ред. К.е.н., проф. М. Д. Корінька. – Фастів : «Поліфаст». 2006. – 440с.
5. Бутинець, Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології та практики [Текст] : монографія / Бутинець Т.А.. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 772 с.

УДК 336.02

Чудовець Віталій
к.е.н., доцент
Луцький національний технічний університет
м. Луцьк

ПРОБЛЕМИ НОРМАТИВНОГО РЕГЛАМЕНТУВАННЯ КОНТРОЛЮ

Анотація

В статті досліджено актуальні проблеми нормативного забезпечення окремих видів економічного контролю та запропоновано напрямки їх вирішення.

Ключові слова: *контроль, види контролю, нормативне забезпечення, аудит, ревізія, судово-бухгалтерська експертиза, інвентаризація.*

Економічний контроль є невід'ємною складовою системи менеджменту будь-якого суб'єкту господарювання, що забезпечує його ефективну роботу. Варіативність контролю та широкий спектр його методичних прийомів дозволяють виявляти як загальні негативні тенденції в розвитку економіки підприємства, так і конкретні порушення та зловживання.

Незважаючи на наявність розроблених та перевірених на практиці організаційно-методичних підходів до здійснення контролю існують не вирішення питання щодо його нормативного забезпечення.

Протягом тривалого часу йде напрацювання та обговорення нового закону, який би регулював аудиторську діяльність в Україні та враховував би вимоги міжнародних стандартів аудиту. Існуюча редакція закону не відповідає

положенням Директиви 2006/43/ЄС і сучасній європейській практиці. Він є стримуючим фактором інституційної розбудови аудиторської діяльності в Україні та не містить: чітких вимог щодо обов'язкового проведення аудиту акціонерними товариствами, оскільки міститься посилання на обов'язкове підтвердження повноти та достовірності річної фінансової звітності відкритих акціонерних товариств, правова підстава існування яких фактично зупинена; однозначного посилання на законність формування Реєстрів аудиторських фірм та аудиторів, крім того, який передбачений статтею 11 Закону "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 р. №3125-XII [1], чітких норм щодо здійснення контролю якості аудиторських послуг; законодавчого закріплення обов'язковості виконання рішень, прийнятих Аудиторською палатою України.

Намагання Аудиторської палати України впорядкувати проведення обов'язкового аудиту та регулювання ціни на нього через прийняття Положення з національної практики аудиту 1 "Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства" від 20.12.2013 р. № 286/12, ставить питання про обов'язковість його виконання аудиторськими фірмами.

При цьому в цей нормативний акт закладений розрахунок ціни на аудит, виходячи з тарифних розрядів, затверджених для бюджетних організацій. Сумніви в обґрунтованості такого розрахунку викликані тим, що аудиторська діяльність в Україні це підприємницька діяльність, яка відношення до бюджетної сфери немає жодного, а також відсутність законодавчих підстав регулювати ціну на аудиторську послуги в Україні.

Відсутність затверджених форм інвентаризаційних документів, які б відповідали сучасним вимогам практики та забезпечували б інформаційні потреби користувачів та чіткої методики відображення на рахунках бухгалтерського обліку інвентаризаційних різниць. Так для інвентаризації товарно-матеріальних цінностей використовуються документи, затверджені ще постановою Державного комітету статистики СРСР від 28.12.1989 р. №241 [6].

Значною проблеми при виявленні та подальшому обліку інвентаризаційних різниць є відсутність чітко встановлених норм природного убутку товарно-матеріальних цінностей, та невідповідність окремих норм сучасним технічним характеристикам таких активів. До прикладу, норми окремих видів будівельних матеріалів, затверджені ще постановою Державного комітету СРСР по матеріально-технічному постачанні від 15.06.1984 р. №72 [5].

Здебільшого акціонерними товариствами не виконуються вимоги статті 56 Закону України "Про акціонерні товариства" [3] в частині утворення комітету з питань аудиту, який очолюють комітети члени наглядової ради товариства, обрані за пропозицією акціонера, який не контролює діяльність цього товариства. Згідно із Законом метою забезпечення діяльності комітету з питань аудиту наглядова рада може прийняти рішення щодо запровадження в товаристві посади внутрішнього аудитора (створення служби внутрішнього аудиту). Внутрішній аудитор (служба внутрішнього аудиту) призначається наглядовою радою і є підпорядкованим та підзвітним безпосередньо члену наглядової ради – голові комітету з питань аудиту. Недотримання цієї норми

ставить під сумнів ефективність управління товариством та належне забезпечення контрольних функцій.

Відповідно до статті 73 Закону України "Про акціонерні товариства" [3] проведення перевірки фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства загальні збори обирають ревізійну комісію (ревізора). В акціонерних товариствах з кількістю акціонерів - власників простих акцій товариства до 100 осіб запроваджується посада ревізора (або обирається ревізійна комісія), а в товариствах з кількістю акціонерів-власників простих акцій товариства більш як 100 осіб обов'язково обирається ревізійна комісія.

Права та обов'язки членів ревізійної комісії (ревізора) визначаються цим Законом, іншими актами законодавства, статутом та положенням про ревізійну комісію, а також договором, що укладається з кожним членом ревізійної комісії (ревізором). Ревізійна комісія (ревізор) проводить перевірку фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства за результатами фінансового року, якщо інше не передбачено статутом товариства, положенням про ревізійну комісію або рішенням загальних зборів.

Однак незважаючи на нормативну вимогу, у багатьох випадках призначення ревізійної комісії є формальним та не призводить до виконання покладених на неї функцій.

Також існує проблема відсутності належного регламентування судово-бухгалтерської експертизи в Україні. До основних спеціальних нормативних актів, які регулюють цей вид контролю відноситься: Закон України "Про судову експертизу" від 25.02.1994 р. №4038-XII [2] та Наказ Міністерства юстиції України "Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз" від 03.11.1998 р. №705/3145 (далі – Наказ №705/31) [4].

Наведені нормативні акти не регулюють усіх організаційних та процесуальних аспектів судово-бухгалтерської експертизи та є застарілими. В основі Наказу №705/31 ще частково лежать принципи функціонування перехідної економіки, наприклад, застарілим є орієнтовний питань вирішуваних питань. Більшість із них стосується експертизи саме матеріальних збитків, пов'язаних із розкраданням товарно-матеріальних цінностей, що не є основним завданням судово-бухгалтерської експертизи в сучасних умовах економічної реальності.

На нашу думку, вирішення поставлених вище проблем нормативно-практичного спрямування дозволить підвищити дієвість видів економічного контролю та максимально забезпечити виконання завдань покладених на економічний контроль як такий. Така робота повинна бути проведена із широким залученням провідних вчених, практиків та законодавців, що працюють в системі обліку та контролю, а в її основу покладено взаємо узгодженість, уникнення формального підходу та повне задоволення вимог практики тощо.

Список використаних джерел

1. Закон "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 р. №3125-XII.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12.

2. Закон України "Про судову експертизу" від 25.02.1994 р. №4038-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4038-12.

3. Закон України "Про акціонерні товариства" від 17.09.2008 № 514-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/514-17.

4. Наказ Міністерства юстиції України "Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз" від 03.11.1998 р. №705/3145. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98.

5. Постанова Державного комітету СРСР з матеріально-технічного постачання "Про затвердження Норм природного убутку нерудних будівельних матеріалів при зберіганні і перевезенні" від 15.06.1984 р. №72. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/?uid=1075.1.247&tit.

6. Постанова Державного комітету СРСР по статистиці "Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій" від 28.12.89 р. № 241. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN804.html#.

УДК 657.6

Чумакова Ірина
к.е.н., доцент, завідувач відділу
Державна навчально-наукова установа
«Академія фінансового управління»
м. Київ

УПРАВЛІНСЬКА ПІДЗВІТНІСТЬ І КОНТРОЛЬ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Анотація

Статтю присвячено аналізу концепції управлінської підзвітності як базового елементу розвитку контролю у державному секторі в умовах реформування системи управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості.

***Ключові слова**: управлінська підзвітність, контроль, державний сектор, відповідальність, аудит.*

У процесі становлення системи законодавчого регулювання державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК) в Україні значна увага приділяється посиленню підзвітності керівників органів державної влади за управління державними фінансами, що у рамках реформи системи управління державними фінансами (далі – СУДФ) спричинило зміни у діяльності і структурі органів державного сектору та сприяло формуванню сучасних механізмів державного фінансового контролю. Взятий курс на модернізацію української економіки заклав підвалини для розвитку СУДФ, завдяки яким у бюджетний процес включені механізми середньострокового планування і забезпечення ефективного та прозорого використання бюджетних коштів, а на цій основі – і передумови для подальшого удосконалення фінансово-бюджетної політики та забезпечення належного рівня фінансової дисципліни в країні.

Однак, незважаючи на перетворення і реформи, нинішній стан справ у державному секторі економіки не може задовольняти українське суспільство. Економіка України продовжує нести значні збитки в результаті зростаючих із року в рік обсягів порушень, фінансових махінацій і випадків недотримання фінансово-бюджетної дисципліни. Як засвідчують результати роботи контрольних органів [1], практично на кожних 96 об'єктах з 100 перевірених встановлюються фінансові порушення. При цьому зростають обсяги як помилок, що не мають суттєвого впливу на діяльність перевірених органів державного сектору, так і прямих порушень закону, наслідками яких є значні збитки держави. Держава і суспільство втрачають значні ресурси також внаслідок неефективних управлінських рішень. Повернути ж державі втрачені ресурси, майно, навіть при доведенні злочину у діях певних посадових осіб, вдається не завжди.

Корупція, яка фактично спотворила систему прийняття управлінських рішень в економіці, дисменеджмент[1], а також несприятливі зовнішні умови

[1] Дисменеджмент – неологізм, синонімом якого є англійський термін «mismanagement», що означає неякісне, неефективне управління; отримано з додаванням префікса «дис-» до терміну «management» і означає порушення або ліквідацію даної властивості чи дії («диспропорція», «дисфункція», «дисбаланс» і т.д.). Див. докладніше: [2, с. 3-12].

призвели Україну до «найглибшій за всю історію … економічній, політичній і соціальній кризі. Державні фінанси знаходяться у критичному стані. Дефіцит державного бюджету у 2013 р. склав 65 млрд. грн., з урахуванням усіх зобов'язань уряду – понад 80 млрд. грн.» [3].

Одним з основних умов подолання корупції та шахрайства з державними фінансами є управлінська підзвітність керівника за результати діяльності очолюваного ним органу та налагодження дієвого внутрішнього контролю, який має забезпечити належне – законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре – управління державними фінансами.

Проблеми реформування ДВФК в Україні в останній час достатньо часто ставали об'єктом наукових пошуків вітчизняних вчених. Водночас дослідження концепції управлінської підзвітності як базового елементу розвитку системи ДВФК на сьогодні є питанням, робота над яким потребує подальшого теоретичного і практичного визначення. Безпосередньо автором статті було зроблено спробу внести власний доробок у вирішення цих проблем з урахуванням трансформацій контролю і зміни відносин між органами влади і державного сектору в Україні.

Зростання інтересу до управлінської підзвітності в органах державної влади в Україні багато у чому збігається із тенденціями реформ державного управління і контролю в економічно розвинених країнах світу, які спрямовані на трансформацію традиційних механізмів управління у ринкові механізми і запровадження результатоорієнтованого управління, основою якого є відповідальність керівника за фінансове управління і контроль та розвиток державного органу в цілому.

Основна тенденція розвитку контролю, наприклад, у країнах-членах ОЕСР полягає у переході від прямих інструментів центрального, переважно фінансового, контролю за фінансуванням – до більш збалансованої системи зовнішнього і внутрішнього контролю, в якій контроль частково передається на рівень керівництва органу державного сектору. Головною інновацією у перебудові системи контролю вважається надання керівникам більшої свободи дій і фінансової відповідальності. Значно збільшується управлінська підзвітність органів державної влади, які через різноманітні взаємопов'язані механізми мають довести, що вони використали надані їм ресурси у спосіб, що дозволяє ефективно виконувати покладені на них функції [4, с. 2].

І аудит, як один із таких механізмів, є інструментом гарантування для органів виконавчої влади (*внутрішній аудит*) та законодавчого органу (*зовнішній аудит*) того, що державні кошти отримані і витрачені згідно з кошторисом, планом, контрактом, нормативним актом та іншими відповідними документами (*аудит відповідності*), звітність про використання коштів достатньо точно відображає фінансовий стан державного органу або країни в цілому (*фінансовий аудит*), а також того, що забезпечене належне співвідношення ціни і якості завдяки економічному, ефективному й результативному управлінню державними коштами (*аудит ефективності*).

У сучасній спеціалізованій літературі [4, с. 1-2] підкреслюється, що терміни «підзвітність» (accountability) і «контроль» не є однозначними і в різних країнах сприймаються по-різному. Для багатьох країн термін «підзвітність» означає

лише систему бухгалтерського обліку або сприймається як обов'язок звітувати. В інших культурах поняття підзвітності застосовується у широкому розумінні, з погляду на те, яку відповідальність за свої дії несуть уповноважені реалізовувати державну владу службовці.

Нові підходи, що зустрічаються у спеціальній економічній літературі під час визначення терміну «підзвітність» у контексті реформування державного управління, розглядають його як рівність підзвітності і відповідальності [5].

Вважаємо, що сприйняття підзвітності лише як відповідальності, яку кожна особа несе за свої дії і їх наслідки та за шкоду, завдану інтересам інших осіб, не є правильним. Адже, виходячи з такого рівняння, для розробки й впровадження відповідних механізмів підзвітності достатньо лише забезпечити можливість притягнення керівників (державних службовців) до відповідальності за свою діяльність (або бездіяльність).

Саме таке сприйняття цих понять є притаманним наразі для України, де поняття відповідальності традиційно розуміється як покарання за допущені порушення,тобто у негативному (ретроспективному) плані.

Термін «підзвітність» не може бути перекладений буквально як відповідальність, тому що цей термін, на відміну від англійського терміну «responsibility», вміщує інший конкретний зміст, який тлумачиться як «відповідальність, обов'язки, повноваження». Приставка «під», що ставиться перед словом «звітність», тут вказує на ієрархію рівнів управління.

У світлі нинішніх умов і середовища, в яких працюють вітчизняні органи виконавчої влади, термін «підзвітність» є більш конкретним для вузького застосування і може бути визначений як *відносини, засновані на зобов'язаннях, задля забезпечення факту засвідчення взяття на себе відповідальності за діяльність відповідно до узгоджених очікувань*.

У підтвердження наведеного висновку у праці [6, С. 105] доведено, що традиційна модель підзвітності багатьох європейських країн представляє вертикальний ланцюг, який забезпечує систему ієрархічних взаємовідносин підзвітності між органами виконавчої влади, посадовцями, секретарями відділів і міністрів, міністрами і Парламентом.

Отже, для того, щоб посадова особа (керівник державного органу) відповідала за результати діяльності очолюваного ним органу, вона має бути наділена необхідними правами шляхом чіткого делегування повноважень. Та задля усунення можливих випадків свавільного прийняття рішень і зловживання владою, мають бути створені й дотримуватися ефективні механізми підзвітності. Такими механізмами, на нашу думку, мають бути зовнішній і внутрішній аудит, внутрішній контроль та система бухгалтерського обліку і фінансової звітності у державному секторі.

Концепція управлінської підзвітності передбачає збалансування підпорядкованості, нагляду і контролю (з одного боку) з незалежним професійним судженням, невтручанням третіх осіб у діяльність внутрішніх контрольних і аудиторських підрозділів та повагою до думки фахівця (з другого). Але, для того, щоб така концепція була реалізована на практиці, закріплення на законодавчому рівні відповідних механізмів підзвітності не достатньо. Потрібна поступова передача відповідальності з «єдиного центру» до

конкретного виконавця бюджетної програми чи місцевого органу влади, а також скорочення кількості і чисельності традиційних контролюючих органів. Це стане можливим за умови проведення повномасштабної адміністративної реформи в Україні. Лише після її проведення розпорядники бюджетних коштів усіх рівнів зможуть забезпечувати високу якість управлінської підзвітності за результати контролю бюджетних видатків і управління в цілому як на мікро- так і на макроекономічному рівнях.

Список використаних джерел

1. Звіт про результати діяльності Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97808.

2. Клейнер Г.Б. Российский дисменеджмент: проблемы преодоления / Глобальный мир: антикризисные императивы, модернизация, институты: материалы Международной научно-практической конференции (Ростов-на-Дону, 24-26 мая 2012 г.): в 3 т. – Т. 2 / под ред. А. Ю. Архипова, Ю. М. Осипова, В. А. Алешина, В. Н. Овчинникова. – М.: Вузовская книга, 2012.

3. Програма діяльності Уряду Яценюка / Українська правда. [Електронний ресурс]. Режим доступу – http://www.pravda.com.ua/articles/2014/02/27/7016528/?attempt=1.

4. Модернізація державного сектора: підзвітність та контроль / Центр сприяння інституційному розвитку державної служби при Головному управлінні державної служби України // Policy Brief. OECD. – 2007. – Серпень. – 8 с.

5. Копенгагенська декларація про соціальний розвиток : всесвітня зустріч на вищому рівні в інтересах соціального розвитку (Копенгаген, 6–12 березня 1995 року) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/copdecl.shtml.

6. Синкова О.М. Підзвітність в органах державної влади: досвід правового регулювання зарубіжних країн // Часопис Київського університету права. – 2009. – № 2. – С. 105-109.

УДК 336.225.673

Шавло Ірина
науковий співробітник
Шкуренко Наталія
науковий співробітник
Науково-дослідний інститут фінансового права
м. Ірпінь

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

Анотація

В статті розглянуто питання ефективності організації податкового контролю та його роль в системі податкового адміністрування.

***Ключові слова**: податковий контроль, адміністрування, сплата податків, податкові перевірки.*

Кожній державі для успішної реалізації економічних, політичних, соціальних програм необхідна мобілізація достатньої кількості грошових коштів, основним джерелом яких є податкові надходження. Водночас сьогоднішній курс на соціально орієнтовану державу вимагає значних вкладень в соціальну сферу. До того ж постало нагальне завдання щодо розвитку регіонів України, нарощування оборонної здатності держави, модернізації важливих галузей господарства, що в свою чергу вимагає значних фінансових вкладень.

Необхідною передумовою для забезпечення успішної реалізації задекларованих Урядом реформ є забезпечення режиму суворого дотримання норм податкового законодавства, що неможливо без податкового контролю.

Потреба у дослідженні питання щодо ефективності та удосконалення податкового контролю неодноразово підкреслювалась у працях вітчизняних учених. Зокрема, дослідженню даної тематики присвячені роботи А. І. Крисоватого, Л. К. Воронової, С.В. Каламбет, В. А. Онищенка, К В. Хмільовської, В. О. Шевчука та інших науковців. Проте, незважаючи на достатньо ґрунтовні наукові дослідження, існують не вирішені завдання у податковому контролі, що зумовлює потребу у подальшому вивченню природи податкового контролю та шляхи його удосконалення.

Метою статті є дослідження питання щодо ефективності організації податкового контролю в органах доходів і зборів України.

На сучасному етапі розвитку країни важливим елементом регулювання економіки є державний податковий контроль. Крім того, усі форми організації соціуму на будь-якому рівні потребують відповідного контролю. Усім об’єктам суспільної діяльності від маленької фірми до держави в цілому – необхідний облік та контроль. Відсутність контролю або його надмірність однаково ведуть до руйнації такого об’єкта [1, с. 6].

Тому, на наш погляд, головним завдання кожної держави є розробка дієвого механізму взаємодії податкових органів з платниками податків, який міг би забезпечити їм належне виконання своїх податкових зобов’язань та мінімізувати втручання людського фактору.

Потрібно підкреслити, що податковий контроль забезпечує ефективне функціонування фінансової системи та сприяє формуванню, наповненню і використанню фінансових ресурсів бюджетів різних рівнів.

Необхідно відмітити, що за рахунок податкових надходжень в 2012 році сформовано 80,93 % доходної частини бюджету України [2]. Але поряд з цим за розрахунками експертів частка тіньового сектора із застосуванням різних методик становить близько 40-50 % внутрішнього валового продукту (ВВП). Рівень тіньової економіки в Україні за методом "витрати населення – роздрібний товарообіг" у 2012 році становив 45 % ВВП [3]. Саме тому в рамках розвитку сучасної податкової системи значне місце відводиться вдосконаленню методів податкового контролю, як складової податкового адміністрування, що не може виступати окремо.

Варто відмітити, що податкове адміністрування, як діяльність уповноважених органів управління, охоплює не лише виконання норм діючого податкового законодавства, а й збір та аналіз інформації, у тому числі по практиці виконання процедур податкових перевірок, розробку заходів по реформуванню механізму нарахування податків, процедури і методики податкового контролю. Одним з показників ефективності податкового адміністрування є забезпечення максимального надходження податків і зборів до бюджету при мінімальних адміністративних витратах по збору податків та контролю за дотриманням податкового законодавства, у тому числі на забезпечення здійснення діяльності апарату контролюючих органів.

Важливо зауважити, що рівень добровільної сплати податкових зобов'язань платниками податків є одним з головних критеріїв оцінки якості податкової системи в цілому. Проте стабільні та повноцінні надходження податків здійснюються не там, де низькі ставки, а там, де висока добровільність участі платників податків у їх сплаті. Наприклад, в скандинавських країнах одночасно спостерігаються найвищі в світі ставки і найнижча міра ухилення від їх сплати [4].

Разам з цим, платникам податків має бути гарантовано ефективне використання державою зібраних коштів, що в свою чергу потребує прозорості та підзвітності держави щодо витрачання податкових надходжень. Таким чином, податкове адміністрування має бути направлене на дотримання балансу інтересів держави і платників податків. Податкова культура створюється на основі взаємної довіри всіх учасників податкових правовідносин.

При цьому, контроль за дотриманням податкового законодавства виступає одним із основних елементів податкового адміністрування та є заключною стадією управління оподаткуванням. Найважливішими формами контролю правильності нарахування і своєчасності сплати податків, зборів, обов'язкових платежів виступають податкові перевірки (камеральні, документальні, фактичні) [5].

Суть процесу податкового контролю полягає у виявленні, вивченні проблем податкового законодавства та знаходженні шляхів їх вирішення, попередження виникнення правопорушень у майбутньому.

В Податковому кодексі України податковий контроль розглядається як

“система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи” [5]. Таке широке коло відносин, які контролює податкова служба, потребує постійного підвищення ефективності організації податкового контролю та удосконалення прийомів і методів його проведення.

Підвищення ефективності здійснення податкових перевірок, зменшення помилок при їх проведенні та прийняття відповідних неупереджених рішень на сьогодні є актуальною проблемою організації податкового контролю.

Досліджуючи питання податкового контролю необхідно звернути увагу на Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок деяких податків і зборів” № 5503-VI від 20.11.2012 р. відповідно до якого введено новий вид перевірок – документальна невиїзна позапланова електронна перевірка [6]. Згідно з нормами Податкового кодексу електронні перевірки запроваджуються з 01.01.2014 р. Такого виду перевірки надаватимуться податковими органами, як сервіс для платників податків і дадуть змогу: вирішити проблеми дистанційного обслуговування платників податків і вивільнити їх від необхідності особисто відвідувати територіальні податкові інспекції; підвищити якість і зменшити термін проведення перевірки, та мінімізувати вплив людського фактора; упевнитись у правильності та повноті оподаткування здійснених фінансово-господарських операцій; знизити адміністративне навантаження на платника податків, уніфікувати процеси податкового контролю.

Крім того, до важливих заходів підвищення ефективності податкового контролю необхідно також віднести подальше вдосконалення ризикоорієнтованої системи адміністрування податків. Насамперед це створення єдиної бази податкових порушень як узагальнення результатів контролю, що дозволить здійснити систематизацію недоліків податкового законодавства та порушень суб’єктами господарювання його норм у процесі господарської діяльності, схем ухилення від оподаткування, загальних критеріїв, що можуть вказувати на наявність таких порушень. Такий підхід надасть можливість працівникам податкових органів зосередити увагу на злісних неплатниках податків та на визначенні основних індикаторів відбору платників для перевірки.

З урахуванням викладеного можна зробити висновок про те, що податковий контроль є основною формою податкового адміністрування, а його ефективність залежить від рівня мобілізації в бюджетну систему податкових доходів і інших обов’язкових платежів;зменшення податкового тиску на платників податків за рахунок розширення бази оподаткування; якості та результативності податкових перевірок; налагодження взаємодії податкових органів з іншим органами влади.

Список використаних джерел

1. Попова, С.М. Організація податкового контролю [Текст] : навч. практ. посіб. / С. М. Попова, В. Д. Понікаров, О. В. Кожушко – К.: "Центр учбової літератури", 2013. – 290 с.
2. Річний звіт про виконання Зведеного бюджету станом на 01. 01. 2013 року [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.treasury.gov.ua/.
3. Прасолов : Рівень тіньової економіки в Україні у 2012 році [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.epravda.com.ua/news/2013/05/23/376252/. – Заголовок з екрана (дата звернення 4.04.2014 р.).
4. Єреміца В. Податки у Бельгії: багатство роздають людям у формі добробуту і соціального захисту [Електронний ресурс] – Режим доступу : www.radiosvoboda.org/content/article/25236430.html. – Заголовок з екрана (дата звернення 5.04.2014 р.).
5. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] – Режим доступу : www.rada.gov.ua. – Заголовок з екрана (дата звернення 5.04.2014 р.).
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України що перегляду ставок деяких податків і зборів : Закон України : від 20.11.2012 р. № 5503-VI.

УДК 657

Шестакова Олена
аспірант
ДННУ «Академія фінансового управління»
м. Київ

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ

Анотація

У статті розглянуто сучасний стан нормативно-правового забезпечення та його вплив на поточний розвиток функції внутрішнього аудиту у державному секторі України. Досліджено основні проблеми, які на разі виникають у даному реформаційному процесі.

Ключові слова: *внутрішній аудит, нормативне забезпечення, державний внутрішній фінансовий контроль.*

Одним із основних аспектів ефективного функціонування Державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) в Україні в цілому, та внутрішнього аудиту як одного з ключових його компонентів зокрема, є наявність чіткого, структурованого нормативно-правового забезпечення. Воно наочно ілюструє та підтверджує основні принципи побудови та функціонування будь-якої державної інституції, її місію, завдання, напрями діяльності, методи, процедури, звітність, тощо, визначає правила, яким повинні слідувати усі

зацікавлені сторони та формує фундамент для довготривалого, ефективного функціонування системи.

Враховуючи історичні особливості розвитку української економіки, про внутрішній аудит в державному секторі вперше «заговорили» у 2005 році у Концепції розвитку ДВФК на період до 2017 року. Однак, нормативно, дана функція була закріплена лише у новій редакції Бюджетного кодексу від 08.07.2010 року, як діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та не результативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

В рамках реалізації завдань та виконання поетапного плану заходів реформування системи ДВФК та внутрішнього аудиту зокрема, було прийнято ряд нормативних документів, які формують організаційну та методичну базу для проведення внутрішнього аудиту. Зокрема, Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року», схвалена Розпорядженням КМУ №1601-р від 23.12.2009, Постанова КМУ № 1001 від 28 вересня 2011 року «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади»; Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені Наказом № 1247 від 04.10.2011; Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затверджений Наказом № 1217 від 29.09.2011.

Однак на практиці, даного набору нормативних актів не достатньо, що в свою чергу перешкоджає повноцінному розвитку функції внутрішнього аудиту та побудові внутрішнього контролю європейського зразка. Багато експертів відмічають недосконалість ряду уже прийнятих нормативних актів с точки зору їх практичного застосування [1]. В таких умовах та зважаючи на європейські орієнтири в геополітичному курсі України, особливої актуальності набуває врахування досвіду країн ЄС в формуванні належної нормативно-правової бази у сфері внутрішнього аудиту в державному секторі України.

Відповідно до розділу V концепції розвитку ДВФК одним із стратегічних напрямів для України є перейняття досвіду країн – кандидатів у члени ЄС: Хорватії, Македонії, Туреччини, Ісландії [2]. Виходячи з проаналізованого досвіду даних країн [3,4], важливо відмітити наступні моменти, які будуть корисними при реформуванні системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні.

По перше, нормативно-правову база слід розробити у відповідності до чітко затвердженої організаційної структури у системі задіяних державних органів. Вона повинна ніби «нанизуватися» на сформований каркас державного апарату у питаннях внутрішнього фінансового контролю та аудиту. Адже без чіткого розподілу повноважень, відповідальності посадовців, задіяних у контролі та аудиті не можливо на рівні нормативного забезпечення коректно описати здійснення всіх відповідних процесів та процедур. Без достатньої наглядності та

зрозумілості організаційної структури з внутрішнього контролю та аудиту використання навіть досить якісних законів та нормативних актів буде хаотичним.

Другий момент, стосується безпосереднього визначення законів та інших нормативних актів, їх ієрархічної залежності, форми подачі та користувачів інформації. Для України в умовах перейняття моделі трьох елементів PI*f*C [5], закріпленої в Концепції розвитку ДВФК, важливо для їх якісного функціонування забезпечити відповідне нормативне підґрунтя, яке поділятиметься на першочергове, другорядне, рекомендоване тощо. Найбільш повною та грамотно структурованою, на наш погляд є нормативна база як по внутрішньому контролю так і по аудиту у Туреччині та Хорватії. Саме їх моделі можуть служити якісним прикладом для України.

Зважаючи на європейський досвід для України, поряд із уже прийнятими документами на наш погляд актуальним залишається прийняття закону, який би регламентував питання ДВФК загалом та внутрішнього аудиту зокрема; положення (хартії) про внутрішній аудит в установах, де діє підрозділ внутрішнього аудиту; порядку звітування про діяльність підрозділів внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади; положення, яке б унормувало питання навчання та сертифікації внутрішніх аудиторів; повного комплекту навчально-методичної літератури; практичних рекомендацій щодо проведення внутрішнього аудиту тощо. На разі, лише розроблена проміжна форма звіту, на підставі якої підрозділи внутрішнього аудиту відзвітували Держфінінспекції про результати діяльності, та підготовлена навчальна методологія з організації внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту та внутрішніх і зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту.

Важливо також зазначити, що внутрішній аудит нерозривно пов'язаний із внутрішнім контролем, виконуючи функцію його оцінки. Тому, не менш важливим є розробка відповідних нормативних актів, направлених на регулювання внутрішнього контролю в установі. На поточний момент, у сфері методології із внутрішнього контролю прийнятими є лише Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю, затверджені наказом № 995 від 14.09.2012 року.

Стосовно уже прийнятої нормативно-правової бази, поділяємо думку Марини Бариніної щодо потреби в унормуванні порядку взаємодії правоохоронних органів з підрозділами внутрішнього аудиту; внесення змін до нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту в частині вилучення норм щодо погодження Держфінінспекцією планів роботи підрозділів внутрішнього аудиту та освітніх вимог для працівників підрозділу внутрішнього аудиту, а також зниження вимог щодо їх стажу роботи на державній службі [1]. Також, важливо затвердити порядок організації внутрішнього контролю, який буде обов'язковим для застосування усіма органами державної влади та порядок проведення оцінки якості внутрішнього аудиту, в якому мають будуть визначенні критерії здійснення такої оцінки.

Особливо важливо розширити сферу дії Постанови № 1001. Зокрема, утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого

аудиту передбачити не лише в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, але й у всіх державних органах влади в Україні.

Враховуючи прямо пропорційну залежність між ефективністю внутрішнього аудиту та рівнем професійної компетентності внутрішніх аудиторів, вважаємо за доцільне якомога швидше унормувати порядок навчання внутрішніх аудиторів та перейняти міжнародну практику проведення сертифікації. На разі даному питанню не приділено достатньої уваги, а в умовах жорсткої економії бюджетних коштів проведення навчання в достатній кількості та впровадження сертифікації буде не можливим, адже дані процеси потребують додаткових витрат.

Узагальнюючи все вище сказане, можемо дійти висновку, що на разі нормативно-правова база з внутрішнього аудиту не повністю охоплює всі аспекти, необхідні для ефективного здійснення даної функції та потребує як удосконалення уже існуючих актів так і прийняття нових нормативних документів, які сприятимуть повноцінній реалізації завдань з внутрішнього аудиту так і внутрішнього контролю в держаних органах України.

Список використаних джерел

1. Інформація про хід реформування ДВФК: Річні підсумки діяльності підрозділів внутрішнього аудиту та визначення перспектив розвитку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на наступні періоди. [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/102423.
2. Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року» від 23.12.2009 №1601-р // [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://search.ligazakon.ua.
3. Нормативна база по фінансовому контролю у Туреччині [Електронний ресурс] - Режим доступу: www.bumko.gov.tr.
4. Нормативна база по фінансовому контролю у Хорватії [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://www.mfin.hr.
5. Welcome to the world of PIFC, European Commission,2006 - [Електронний ресурс]. Режим доступу - http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf.

ФІНАНСОВО-КРЕДИТНА СИСТЕМИ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА РОЗВИТОК ІНСТИТУТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

УДК 336

Berezovskaya Margarita
master's degree student
Murmansk State Technical University
Murmansk, Russia

CHIEF FINANCIAL OFFICERS' KEY CONCERNS

Annotation

In the article the importance of being a competent CFO is revealed, external and internal factors, influencing their view are considered, as well as balance of accurate forecasting and risk. In our constantly changing world it is no longer sufficient to be just an adequate manager, but broad-minded specialists with profoundknowledge and inside are required.

Key words: financial system, finance, chief financial officer, forecasting, risk, revenue, costs.

A stable financial system is capable of operating beyond reproach, of handling its basic tasks, such as the undisturbed transmission of finance and payments, pricing of financial instruments and efficient distribution of risk. Furthermore, the risk-bearing capacity of the financial market agents and public confidence in financial institutions and the financial markets must be sufficient to endure even large disruptions in the operating environment.

CFOs (Chief Financial Officers) play crucial roles in a company – be it a huge multinational company a small one. Sometimes, having a good CFO can make all the difference when it comes to handling forecasting, financial instruments, attaining loans, etc.

Today, CFOs could sit down with the entire management team almost weekly to discuss, amend, implement and revoke decisions or access, when crucial decisions are especially needed in such urgency. For the CFOs, they have to depend much on their financial forecasting – their horizon and frequency of business risks and volatility profile, application of financial and non-financial revenue instruments to calculate forecasting, instituting targets and so forth.

These factors determine a CFO's ability to forecast results accurately, as balancing factors surrounding a business often takes mere guessing or common data, key assumptions or revenue drivers.

External Factors affecting a CFOs' concerns are:

1. Inflation.
2. Consumer Demand.
3. Cost of Fuel (especially for energy organizations).
4. Credit markets and interest rates.

5. Political volatility and change of administrations.
6. Currency devaluation.
7. Financial regulations.
8. Market fallouts.

What's interesting to see is actually these few concerns vary from country to country, depending on their greatest financial gain. Reasons behind these financial gains are often spruced by a number of factors, including but not limited to political, internal pressure and leverage of resources.

And then you have the Internal Factors, affecting CFOs' concerns:

1. Talented, qualified employees and leaders.
2. Supply chain risk.
3. Ability to forecast results.
4. Intellectual property protection.
5. Weakness of balance sheet.
6. Data security and managing IT systems.
7. Job security (if not owned partially).

A research, which had been carried out to identify the main concerns of over 50 CFOs has shown the following results:

- 63 % of CFOs express optimism about the future state of russian economy;
- 49 % of respondents consider inflation, political direction towards economic reforms and increased commodity prices as key economic concerns.
- 47 % consider availability of skilled resources, changing cost structures, and pricing trends as their key concerns;
- 34 % believe their organizations will perform better over the next year;
- 54 % believe revenue growth/preservation, cost reduction, and maintenance of talent pool as key organization specific challenges.

CFOs' sentiments generally reflect the current state of their countries' economies and opinions about the pace of recovery. The uncertainty in the global economy has contributed to the tide turning towards pessimism in global insights.

However, although the CFOs are concerned with the current economic conditions, their level of optimism appears to be significantly higher for the long term future. Regulations to encourage foreign investors, subsidy cuts to reduce the fiscal deficits and moderate interest rates cuts to fuel the economy are viewed as key drivers for a positive outlook.

There is an increased appetite for risk; increased gearing is anticipated in the next few years, due to positive views on arranging new credit or issuing debt. The ability to service debt has also improved for mane CFOs.

Despite a continuous focus on cost control, many CFOs are considering strategies to grow revenues. There is also a desire to increase their involvement in the strategic decisions of their companies.

Looking forward, CFOs need to continue focusing on revenue growth/preservation, cost containment, and prudent capital usage. In addition, CFOs may also have to continuously engage in organizational streamlining activities, such as increasing operational scalability, consolidating their businesses and improving access to resources and capabilities to improve their working capital efficiency.

The list of the used sources

1. Guzik, Marina. CFO Techniques / Marina Guzik. – Apress: New York, 2011. – 380 p.
2. Hope, Jeremy. Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap / Jeremy Hope, Robin Fraser. – Harvard Business Review Press: Harvard, 2007. – 336 p.
3. Madura, Jeff. International Financial Management / Jeff Madura. – South-Western College: Kansas, 2009. – 704 p.
4. Bragg, Steven. The New CFO Financial Leadership Manual / Steven Bragg. – Wiley: NewYork, 2012. – 456 p.

УДК 657.1

Гарасим Петро
д.е.н., професор
Лобода Наталя
к.е.н., старший викладач
Гарасим Микола
к.е.н., доцент
Львівська державна фінансова академія
м. Львів

ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ ЯК ОБ'ЄКТ ІНВЕСТУВАННЯ: КОМПАРАТИВІСТСЬКО-АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ

Анотація

У статті розглянуто актуальні питання запровадження та розширення застосування фінансових інструментів як об'єкту інвестування в Україні. Визначено місце та роль інвестиційної діяльності серед інших видів звичайної діяльності підприємств. Досліджено зарубіжний досвід обліку фінансових інвестицій.

***Ключові слова**: капітальні інвестиції, фінансові інвестиції, інвестиційна діяльність, інвестиційні ресурси,облік, інвестиційна привабливість, ефективність інвестицій.*

Фінансові інвестиції є основою розвитку підприємства, окремих галузей та економіки України в цілому. Від уміння інвестувати залежить розквіт власного виробництва, можливості вирішення соціальних й екологічних проблем, сучасний рівень і потенційний динамізм фізичного, фінансового та людського капіталів. Без надійних основ інвестиційної діяльності важко сподіватися на сталий розвиток вітчизняного виробництва, науково-технічний прогрес, а з ним і на належне місце у світовому господарстві.

Важливість проблеми поліпшення інвестиційного клімату та зарубіжний досвід відображення в обліку фінансових інвестицій привертає постійну увагу до цієї теми вчених. Значний внесок у розробку теоретичних і методичних питань обліку фінансових інвестицій зробили такі вітчизняні вчені, як

Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, Я.Д. Крупка, П.О. Куцик, Є.В. Мних, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, О.М. Чабанюк та інші. Серед визнаних зарубіжних науковців, які займалися проблемами інвестицій, необхідно відзначити У. Шарапа, Т. Сааті, М. Алєксєєва, Х. Андерсона, В. Бочарова, Л. Гітмана, В. Ковальова, Ч. Хонгрена, C. Lawrence, C. Camerer R. Thaler, A. Shleifer та інші. Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних і зарубіжних вчених у дослідженні означеної проблематики та високо оцінюючи їх внесок, варто все-таки зауважити, що на сьогодні ряд теоретичних і практичних питань не знайшли свого повного вирішення та залишаються дискусійними. Реформування системи бухгалтерського обліку і звітності відповідно до міжнародних стандартів ставлять нові завдання та вимагають комплексного підходу до розв'язання поставленим проблем. Побудова нових економічних стосунків неможлива без активізації інвестиційних процесів і поліпшення якості управління ними на рівні окремих суб'єктів господарювання. В цих умовах важливим є здійснення обліку, аналізу та аудиту фінансових інвестицій як в інтересах інвесторів, власників підприємства, так і будь-яких інших зацікавлених користувачів фінансової звітності, потенційних інвесторів.

Згідно із Законом України "Про інвестиційну діяльність", інвестиціями є всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект.

Фінансові інвестиції здійснюються з метою: отримання відповідного, як правило, сталого доходу, який складається з доходу у вигляді дивідендів, отриманого протягом інвестиційного періоду та доходу від зростання ринкової вартості цінних паперів, що знаходяться у власності інвестора; здійснення впливу на діяльність підприємства, що інвестується, тобто з метою отримання можливості повністю або частково контролювати виробничу чи фінансову діяльність об'єкта інвестицій; отримання податкових пільг по інвестиціях.

З позиції капіталу фінансові інвестиції трактуються науковцями як: вкладення інвестиційного капіталу у фінансові активи інших суб'єктів (цінні папери, частки у статутних фондах підприємств); вкладення у фондові та грошові фінансові інструменти, статутні капітали юридичних осіб з метою отримання прибутку (доходу) або зростання вартості капіталу.

Науковці при визначенні сутності фінансових інвестицій розкривають їх властивості: здатність забезпечувати економічне зростання; здатність до усуспільнення національного капіталу.

У більшості випадків вчені пропонують розглядати фінансові інвестиції у двох значеннях: широкому та вузькому. У широкому розумінні фінансові інвестиції можна трактувати як кошти інвестиційної спільноти, які акумулюються на фінансовому ринку з метою їх збереження та примноження шляхом залучення їх до господарської діяльності підприємств-реципієнтів. У вузькому трактуванні категорії "фінансові інвестиції" пропонується розглядати використання наявного капіталу для придбання (купівлі) акцій, облігацій та інших цінних паперів, що випускаються підприємствами або державою.

В цілому, значення інвестицій полягає в тому, що реалізація їх функцій є необхідною умовою:

- збалансованого розвитку всіх галузей господарства;
- прискорення науково-технічного прогресу;
- розвитку банківської сфери;
- конкурентоспроможність товарів та послуг на ринку.

Таким чином, як економічна категорія інвестиції виконують найважливіші функції, без яких неможливий нормальний, економічно ефективний розвиток країни.

Створення умов для залучення іноземних інвестицій, інтеграція українського бізнесу в світову економіку, збереження традиційних та пошук нових ринків збуту продукції українського виробництва – всі ці процеси диктують необхідність застосування міжнародного досвіду обліку та оцінки фінансових інвестицій.

Розвиток ефективної системи обліку фінансових інвестицій є можливим лише за умови існування дієвого та відповідного до сучасних економічних реалій нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку. Останнє твердження пояснює динамічний розвиток і вдосконалення нормативно-правового регулювання обліку фінансових інвестицій саме у тих країнах світу, де фінансовий ринок відіграє надзвичайно важливу роль в економічному розвитку, а саме у США, Великобританії, Німеччині, Японії та ін.

У міжнародній практиці бухгалтерського обліку інвестиції визнаються як актив, яким володіє підприємство з метою збільшення матеріальних цінностей за допомогою отримання прибутку і збільшення вартості основного капіталу чи іншого прибутку підприємства-інвестора.

З метою обліку інвестиції поділяться на 2 великі групи: короткострокові та довгострокові інвестиції. Але слід зазначити, що деякі підприємства за власним бажанням не відокремлюють поточні інвестиції від довгострокових, а іноді навіть сама форма балансу в країні не передбачає такого поділу.

Щодо практики окремих країн, то, наприклад, російська система обліку фінансових інвестицій передбачає однакові методи обліку для довгострокових та короткострокових інвестицій. Як і за МСБО, потенційні збитки від знецінення довгострокових фінансових вкладень в акції інших підприємств відображаються в тому звітному періоді, в якому виявлені. А потенційний прибуток буде відображений після реалізації акцій в сумі підвищених дивідендів, отриманих по акціях. Як і за національними П(С)БО, первісна оцінка інвестицій відповідно до російських положень здійснюється за первісною вартістю, яка формується залежно від шляхів отримання активу. Такий підхід до оцінки фінансових інвестицій не повністю враховує сучасні реалії фінансового ринку, і застосування лише запропонованих методів оцінки фінансових інвестицій не може забезпечити користувачів фінансової звітності об’єктивною інформацією про їх вартість. В США фінансові інвестиції оцінюються згідно з правилом нижчої оцінки або оцінки за собівартістю. Слід зазначити, що більшість іноземних підприємств подає баланси, в яких поточні активи відокремлені від довгострокових згідно з вимогами МСБО 1 “Подання фінансових звітів”. Так, поточні інвестиції включаються до оборотних активів, а довгострокові – відображаються окремим рядком між оборотними і необоротними активами або

включаються до складу необоротних активів. В балансах підприємств Німеччини і Франції для відображення фінансових інвестицій призначена окрема стаття – "Фінансові вкладення".

Отже, на сьогодні існують суттєві розбіжності між національними та міжнародними вимогами до обліку та оцінки фінансових інвестицій, у зв'язку з чим виникає потреба у наближенні нормативно-правової бази України з бухгалтерського обліку до міжнародного бухгалтерського законодавства. Все це надасть можливість українським компаніям підвищити довіру іноземних інвесторів за рахунок підвищення прозорості та надійності фінансової звітності.

УДК 338.436.33:346

Радченко Оксана
к.е.н., с.н.с., провідний науковий співробітник
ННЦ «Інститут агарної економіки» НААН
м. Київ

ДОСВІД БЮДЖЕТНОГО ФІНАНСУВАННЯ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА НА ПРИКЛАДІ КРАЇН ПРИБАЛТИКИ

Анотація

Розглянуто проблеми бюджетної підтримки розвитку сільського господарства в ЕС та країнах Прибалтики. Визначено можливість та доцільність використання досвіду для аграрного сектору України.

***Ключові слова**: бюджетна підтримка, сільське господарство, ЕС, ЄСГП, програми підтримки аграрного сектору.*

Уряди європейських країн прийняли політичний курс на підтримку сільського господарства та виробництва харчових продуктів як засіб забезпечення запасів продовольства і запобігання економічній депресії в сільських районах. Він виявився досить успішним і призвів до збільшення кількості вироблених харчових продуктів [6]. Підтримка сільського господарства прийняла форму Єдиної сільськогосподарської політики (ЄСГП), яка обходиться країнам ЄС приблизно в 40 мрд євро у рік.

За останні 20 років витрати ЄС на підтримку сільського господарства в порівнянних цінах 2007 р. склали приблизно по 50-60 млрд євро на рік [5]. Так, у 2009 р. із загального бюджету ЄС 140 млрд євро сільському господарству було виділено 57 млрд євро або 41 % бюджету. У 2012 році ЄС виділив майже 83 мільярди євро аграріям, що склало 20% всіх доходів сільгоспвиробників. У бюджеті ЄС на 2013 рік, який становить приблизно 158,5 млрд євро, на сільське господарство, розвиток села та підтримку фермерства спрямовано 42 млрд (27%).

Форми фінансової підтримки тісно пов'язані з цілями і завданнями країн ЄС.

Зокрема, у 1980-1991 рр. бюджетні субсидії стимулювали експорт і підтримували ціни внутрішнього ринку. На ці заходи витрачено 95-98 % всіх субсидій ЄС, що виділялись сільському господарству.

У 1992-2005 рр. країни ЄС прямими субсидіями стимулювали зростання виробництва сільськогосподарської продукції. На це спрямовано 65-70 % всіх субсидій, на регулювання ринку та експорту - 17-20 %, на розвиток сільських територій - 16-20%.

З 2006 р. країни ЄС перейшли до загальної фінансової підтримки, в розрахунку на єдиний показник оцінки економічної потужності господарства, визначеної за єдиною методикою. На цей захід використовується в даний час приблизно 60-63 % всіх субсидій, на прямі виплати за продукцію - 10-12%, на розвиток сільських територій - 16-18%, на регулювання ринку і стимулювання експорту - 10-15%.

На думку фахівців більшості нових країн ЄС, найбільш ефективною була система прямого субсидування в 1992-2006 рр., тобто прямі виплати, пов'язані з обсягом виробництва продукції.

У 2013 р. закінчився термін чинного багаторічного бюджету, з'явилася потреба узгодити спільну бюджетну політику сільського господарства зі стратегією «Європа у 2020 році». Комісія по сільському господарству ЄС проводить публічне обговорення проектів до 2020 р. у всіх країнах ЄС, готує нові правові засади бюджетної підтримки сільського господарства до 2020 року [5; 10].

Планується виділити на підтримку сільгоспсектору 38% бюджету ЄС – 31,3 млрд євро на субсидії та 95,6 млрд євро на розвиток сільськогосподарських територій [1]. Пріоритети, пов'язані з регіональним розвитком протягом 2014-2020 рр., наступні (асигнування з бюджету ЄС, у %): регіональний розвиток 34%; сільське господарство і рибальство 30% (було 27%).

Для України може бути корисним досвід прибалтійських країн, які вступили до Європейського Союзу тільки в 2004 р., а раніше мали схожі умови функціонування [2; 3; 5; 7].

Підтримка країн здійснюється за регіональною політикою ЄС, головна мета якої полягає в тому, щоб посилити економічну, соціальну і територіальну єдність, зменшуючи розбіжності у рівні розвитку серед областей, а також серед країн-учасниць ЄС. Охоплення програмою поширюється на країни-учасниці, ВВП яких складає менше 75-90 % середнього числа по ЄС (всі Балтійські держави знаходяться в межах цих рамок).

Протягом фінансового періоду 2007-2013 рр. ЄС передбачала вкласти приблизно 347 млрд. євро в розвиток різних регіонів Європи (приблизно 50 млрд євро щороку). Значна частина цих коштів була спрямована до Східної Європи і, зокрема в країни Балтії.

Різні природноекономічні умови зумовили історично різну ступінь інтенсивності і спеціалізацію виробництва в сільському господарстві. Найбільш екстенсивними в даний час опинилися прибалтійські країни, що виробляють в середньому по 700 євро валової продукції на гектар сільгоспугідь, що в 3 рази менше, ніж у середньому по ЄС і в 7 разів менше, ніж у середньому в сусідніх країнах - Нідерландах, Бельгії, Данії.

Величина дотацій для різних членів ЄС коливається в рази, що впливає на конкурентоспроможність виробників. Якщо у розрахунку на одиницю площі землі Бельгія, Данія, Нідерланди, Франція, Австрія в 2008 р. на га сільгоспугідь отримали субсидії ЄС в середньому по 512 євро, то Естонія, Латвія, Литва і Польща - по 256 євро або в 2 рази менше.

Найбільш чітка тенденція проявляється у тому, що ЄС для стимулювання великих господарств та переорієнтації Латвії та інших країн Балтії на товари з ЄС запропонував виплати в розмірі 1500 євро на рік з однією умовою - відмовитися від дрібного господарства. Таким способом ЄС прибрав з ринку конкурентів і дав зелене світло своїм великим фермерським господарствам [5].

Загальний обсяг регіонального фінансування для Латвії (на 2007-2013 рр.) складає 4,6 млрд. євро; для Литви - 6,9 млрд. євро; для Естонії - 3,4 млрд. євро. Фонди ЄС, спрямовані на структурний розвиток в регіонах склали 35,7% від загального бюджету ЄС на ці роки, або приблизно 347 млрд. євро [3].

Новий бюджет ЄС передбачає допомогу естонському аграрному сектору в розмірі 1,73 млрд євро, литовським – 4,98 млрд євро, а латвійським - 1,72 млрд євро. Більш того, в результаті прийняття нового бюджету, латвійські селяни отримуватимуть найнижчі дотації у всьому Європейському союзі [4].

Європейський ринок праці з його вищим рівнем заробітної плати стимулює відтік з країн Балтії найбільш кваліфікованої робочої сили. Негативними наслідками інтеграції в ЄС для країн Балтії можна вважати посилення процесу еміграції.

Необхідність обмеження дефіциту держбюджету призвела до штучного скорочення державних витрат країн Балтії і не дозволяла виділяти кошти на програми відновлення економіки. Більш того, урядам цих країн доводиться йти шляхом скорочення витрат на соціальні потреби, заробітної плати (у тому числі для держслужбовців, працівників правоохоронних органів, охорони здоров'я та освіти) і збільшення податкового тягаря [5].

У даний час величина субсидій у розрахунку на одиницю виробленої продукції або на одиницю виробничих витрат є однаковою як в старих, так і в нових країнах. Хоча темпи проведення аграрних реформ в прибалтійських країнах і високі, проте вони поки не вивели сучасні селянські господарства на модель західноєвропейських країн.

Висновки для України. На думку експертів, «проаналізувати, як підписання договору про асоціацію з ЄС позначиться на сільському господарстві України складно, але з упевненістю можна сказати, що великого позитиву це не принесе. У самому договорі сільському господарству виділена окрема глава із загальними фразами про розвиток сільського господарства, сільськогосподарських територій, впровадження сучасних технологій, поліпшення якості продукції, приведення її до стандартів ЄС» [7; 9].

Насамперед, власникам сільськогосподарських підприємств буде необхідно провести повну модернізацію виробництва для приведення його до стандартів та вимог ЄС [3]. Проблемою є й те, що значно підвищаться вимоги до якості продукції, за сучасними вітчизняними стандартами вона навряд чи зможе на рівні конкурувати з європейськими аналогами. Є певні тривоги щодо балансу експорту та імпорту, коли відкриють кордони для всіх товарів, без діючих

донині обмежуючих мит.

Отже, для конкурентноздатності вітчизняного сектору з агросектором ЕС, вітчизняному виробнику необхідні значні ресурси для проведення модернізації. При цьому відкритим залишається питання, чи можна буде розраховувати на субсидії з боку держави, навіть у чинних обсягах, якщо аграрний бюджет строго регламентуватиметься за розмірами, структурою та напрямами відповідно до вимог ЕС.

Профільне міністерство вважає, що країни Прибалтики, зокрема Литва багато в чому можуть об'єднати зусилля з Україною, «адже сьогодні країни мають схожі проблеми щодо економічних стосунків із Російською Федерацією, зокрема експортом сільськогосподарської продукції. А тому Литва може поділитися своїм досвідом у напрямі переорієнтації продовольчих товарів на европейський ринок, зокрема щодо впровадження у виробництво відповідних европейських стандартів" [8].

Список використаних джерел

1. Бюджет ЄС на 2014-2020 рр.: Латвія отримає гроші на сільське господарство, а не на транспорт // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : Dienas bizness / Rus.db.lv, 21.11.2013 р. (дата звернення: 14.03.2014). — Назва з екрана.

2. Кваша С.М. Стан та тенденції розвитку сільського господарства країн-членів Європейського Союзу / С.М. Кваша, К.С. Кваша. – К.: ННЦ ІАЕ, 2013. – 40 с.

3. Крауялис Я., Пранаускас Е. Обзор программы развития села до 2007–2013 г. Матер. конф. рук. с.-х. обществ и других с.-х. организаций. – Вильнюс, 2010.

4. Новый бюджет ЕС: между удачей и разочарованием [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.rubaltic.ru/article/ekonomika-i-biznes/novyy-byudzhet-es-mezhdu-udachey-i-razocharovaniem/ (дата звернення: 14.03.2014). — Назва з екрана.

5. Пошкус Б.И. Что нового в системе поддержки сельского хозяйства в странах Европейского Союза // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.viapi.ru/publication/e-biblio/detail.php? (дата звернення: 14.03.2014). — Назва з екрана.

6. Сайт ФАО // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://apps.fao.org/page/. (дата звернення: 11.04.2014). — Назва з екрана.

7. Что ждет аграриев Украины после подписания ассоциации с ЕС? Пример других стран. // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://raznesi.info/blog/post/11822 (дата звернення: 14.03.2014). — Назва з екрана.

8. Швайка І. : "Цього року заплановано реалізувати з Литвою три спільні інвестиційні проекти" // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.svoboda.org.ua/diyalnist/novyny/049415/ (дата звернення: 14.03.2014). — Назва з екрана.

9. Danske: темпы роста ВВП Литвы и Латвии останутся прежними, Эстонии — снизятся [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.baltic-course.com/rus/_analytics/?doc=89464 (дата звернення: 14.03.2014). — Назва з

екрана.

10. The Common Agricultural Policy after 2013 - European Commission [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://ec.europa.eu/agriculture/cap-post-2013/. (дата звернення: 14.03.2014). — Назва з екрана.

УДК 631:368.914.2

Рудик Володимир
к. е. н., доцент, директор інституту бізнесу і фінансів
Подільський державний аграрно–технічний університет
м. Кам'янець–Подільський

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОГО ПОРТФЕЛЯ УЧАСНИКІВ ОБОВ'ЯЗКОВОЇ НАКОПИЧУВАЛЬНОЇ ПЕНСІЙНОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Анотація

Розглянуто питання інвестування пенсійних активів учасників обов'язкових накопичувальних пенсійних програм при запровадженні другого рівня національної пенсійної системи. Відмічені особливості формування їх інвестиційного портфеля, проаналізовано основні фінансові інструменти, що можуть використовуватися при інвестуванні фінансових ресурсів другого рівня.

Ключові слова*: пенсійні активи, система обов'язкового накопичувального пенсійного страхування, інвестиційний портфель, фінансові інструменти, фондовий ринок.*

Новий етап пенсійної реформи в нашій країні передбачає формування цілісної національної пенсійної системи. Практичного застосування із трьох рівнів, що її повинні сформувати, відповідно до чинного вітчизняного пенсійного законодавства, на сьогоднішній день ще немає другий рівень. Він формується на принципах пенсійного страхування накопичувального типу і має обов'язків характер.

На думку більшості фахівців у сфері пенсійного страхування запровадження загальнообов'язкового державного накопичувального пенсійного страхування буде сприяти формуванню потужної фінансової бази української пенсійної системи, яка має довгостроковий характер. Її фінансові ресурси можуть стати досить суттєвим джерелом для інвестування національної економіки. В цій ситуації зростає роль вітчизняного фондового ринку, який повинен стати тим фінансовим інститутом, що буде розподіляти і акумулювати фінансові ресурси другого рівня у свої інвестиційні продукти.

Основним завданням, від виконання якого буде залежати ефективність функціонування другого рівня, виступає захист пенсійних активів учасників обов'язкових накопичувальних пенсійних програм. Для того щоб пенсійні активи не знецінювалися, були захищені від різноманітних фінансових ризиків, можливо використовувати фінансові методи фондового ринку для підвищення їх вартості і одержання від їх вкладень інвестиційного доходу. У зв'язку з цим

інвестування пенсійних активів є важливою і необхідною умовою функціонування другого рівня української пенсійної системи. Саме цей фактор обґрунтовує необхідність виходу на новий більш якісний рівень національного фондового ринку.

В сучасних умовах національний фондовий ринок ще не повністю відповідає вимогам, які може поставити фінансовий потенціал другого рівня перед ним. Нинішня оцінка його стану свідчить про недостатню кількість надійних фінансових інструментів для інвестування пенсійних активів накопичувальних пенсійних програм, про недостатню кількість спеціалізованих фінансових інститутів, які будуть займатися інвестуванням фінансових ресурсів другого рівня [7, с. 12 - 13].

Сьогоднішні реалії склалися такі, що український фондовий ринок ще не достатньо диверсифікований і не досяг рівня розвитку більшості економічно розвинутих країн. Дослідження показують, що основною формою інвестування пенсійних активів недержавними пенсійними фондами (НПФ) третього рівня є банківські депозити. На українському ринку наразі не існує у достатній кількості інших інструментів для інвестування. Існує істотний брак середньо- та довгострокових державних облігацій, а довіра до ринку корпоративних облігацій значно зменшилась внаслідок значних дефолтів облігацій та через неліквідність цього ринку. Ринок акцій вітчизняних емітентів не дуже цікавий для компаній з управлення активами, а через обмеження з боку валютного регулювання НПФ, по суті, не можуть інвестувати кошти в цінні папери іноземних емітентів. За висновками зарубіжних експертів, для того щоб фондовий ринок України досяг потрібного рівня розвитку, знадобиться, мабуть досить довгий період часу [5, с.2].

Важливість інвестування пенсійних активів другого рівня пов’язана з довгостроковим характером їх зберігання і використання, а також збереженням і зростанням їх вартості протягом тривалого періоду. По розрахункам експертів вже перші десять років функціонування загальнообов’язкової державної накопичувальної пенсійної системи дасть змогу накопичити фінансових ресурсів в обсязі близько 10% ВВП [5]. Такий потужний фінансовий потенціал буде впливати на розвиток і удосконалення фінансової системи держави, і в цілому, на її національну економіку. Для покращання національного економічного середовища особливо важливо, що пенсійні активи становитимуть постійне внутрішнє джерело інвестицій, що має багато переваг порівняно з зовнішніми запозиченнями: незалежність від курсу валют, менші видатки на обслуговування тощо. Головна увага в цьому випадку має бути приділена процедурі відбору проектів для інвестування, що давала б змогу поєднати низький ризик з достатнім рівнем доходності.

Диверсифікація фінансових ресурсів другого рівня в різноманітні інвестиційні продукти вимагає для його учасників формувати інвестиційні портфелі. Підбір фінансових інструментів для інвестування пенсійних активів повинен враховувати їх надійність, високу інвестиційну дохідність, захищеність від прояву інфляційних процесів, стійкість в умовах фінансової кризи. Враховуючи, що населення нашої країни не має достатнього досвіду щодо використання інвестиційних продуктів у системі накопичувального пенсійного

страхування, українське пенсійне законодавство, на початковому етапі функціонування другого рівня, передбачає адміністрування пенсійних активів Накопичувальному пенсійному фонду. Саме цей фінансовий інститут пропонує свої варіанти формування інвестиційного портфеля для його учасників. В законодавчих документах відмічаються співвідношення між класами активів, в які можуть інвестуватися фінансові ресурси другого рівня [1].

Нове пенсійне законодавство удосконалює формування інвестиційного портфеля для учасників другого рівня. Особливістю для учасників обов'язкової накопичувальної пенсійної системи є те, що внесені зміни у співвідношення між класами активів, у які можливо інвестувати внески другого рівня. Основна зміна полягає у збільшенні обсягів інвестування пенсійних активів другого рівня в облігації підприємств – резидентів з 20% відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове пенсійне страхування» до 40% по новому пенсійному законодавству, а також дозволі на інвестування в іпотечні облігації українських емітентів в обсязі до 40% від їх загальної вартості [2].

Розміщення пенсійних активів накопичувальної системи пенсійного страхування по інших класах інвестиційних продуктів залишається на рівні тих нормативів, які передбачені пенсійним законодавством 2003 року. Звертає на себе увагу достатньо висока частка зберігання пенсійних активів на банківських депозитних рахунках та в ощадних сертифікатах банків: норматив - не більше 50%, майже такий же як і для державних цінних паперів. Це свідчить про те, що даний фінансовий інструмент є найбільш розвинутим на фондовому ринку, його пропонують більшість фінансових інститутів і йому поки що найбільше довіряє населення.

Ще однією особливістю формування інвестиційного портфеля другого рівня є те,що передбачається інвестування пенсійних активів у цінні папери і інші інвестиційні продукти іноземних емітентів. За кордоном можна інвестувати пенсійні активи до 40% від їх загальної вартості. Однак, як показує аналіз вітчизняної законодавчої бази, нормативні акти Національного банку України про операції в іноземній валюті роблять неможливим інвестування пенсійних активів закордон [4]. На нашу думку, дану неузгодженість нормативно – правових документів у сфері пенсійного страхування необхідно вирішити до початку запровадження другого рівня національної пенсійної системи, адже фондові ринки за рубежем більш розвинуті і можуть пропонувати досить ефективні інвестиційні продукти для нього. Дослідження показують, що на сьогоднішній день жоден з 20 найбільших недержавних пенсійних фондів України не інвестує активи закордон.

Список використаних джерел

1. «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» (із змінами і доповненнями)Закон України від 9 липня 2003 р. № 1058-IV // www.rada.gov.ua.
2. «Про заходи щодо законодавчого забезпечення реформування пенсійної системи». Закон України №3668 –VI від 8.07.2011р. – Газета «Голос України» від 13 вересня 2011р. [Електронний ресурс:] – http:// zakon.rada.gov.ua.
3. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02. 2006 року. №3480 –IV: [Електронний ресурс]: http://www.portal. Rada.gov.ua.

4. Аналіз пропонованої обов'язкової накопичувальної системи. Проект розвитку фінансового сектору – FINREP. Електроний ресурс. http://pension.kiev.ua.

5. Захист учасників накопичувальної системи загальнообовязкового державного пенсійного страхування в Україні (рівня II). Річард Л. Саймондс – старший спеціаліст питань ринків капіталу. Проект USAID «Розвиток ринків капіталу». Київ, Україна. 20 січня 2010; 60 с.

6. Коваль О.П. Особливості початкового етапу запровадження загальнообов'язкової накопичувальної пенсійної системи// Фінанси України. – 2011р. - №6; с.75-83.

7. Румянцев С. Сучасні питання фондового ринку// Цінні папери України. – 2009. - №50. – с. 12 – 13.

УДК 336.221

Тулуш Леонід
к.е.н., с.н.с., завідувач відділу
ННЦ «Інститут агарної економіки» НААН
м. Київ

ПОДАТКОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ РОЗВИТКУ АГРОПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Анотація

Розглянуто проблеми податкового регулювання розвитку агропромислового виробництва. Розкрито вплив пільгового оподаткування, зокрема за ФСП та ПДВ на фінансовий стан сільськогосподарських товаровиробників. Визначено стан та перспективи оподаткування аграрного сектору України.

***Ключові слова**: система оподаткування, ФСП, ПДВ, податкові пільги, агропромислове виробництво, податкове регулювання*

Податкове регулювання є одним з ключових інструментів забезпечення впливу держави на економічні процеси в країні. Від обґрунтованості податкової політики, раціональності формування податкового механізму, його спрямованості на стимулювання підприємницької активності та формування сприятливого інвестиційного клімату значною мірою залежать темпи економічного росту економіки в цілому та окремих її галузей.

Варто відзначити, що з одного боку, система оподаткування в Україні створює значне податкове навантаження на підприємців. З іншого, значна кількість податкових пільг зумовлює необґрунтований перерозподіл ВВП, створює неоднакові економічні умови для господарювання. Це обумовлює формування значного тіньового сектора економіки, масове ухилення від оподаткування. Тому податкова система України потребує подальшого реформування.

У розробку теоретико-прикладних засад податкового регулювання розвитку АПК помітний внесок зробили такі дослідники, як П. Гайдуцький, М. Дем'яненко [4], Д. Дема, П. Саблук [4], В. Синчак та інші. Ними розглядалося широке коло питань пошуку резервів підвищення ефективності функціонування системи фіскальних регуляторів у сфері аграрного сектору країни.

Нинішня фіскальна політика держави відносно аграрного сектору економіки не відзначається комплексністю та системністю, має низку недоліків, що не забезпечують формування сприятливого інституційного середовища та вирівнювання умов господарювання в галузі.

З початком аграрних реформ суттєвого поширення набула практика податкового стимулювання розвитку агропромислового виробництва, а податковий механізм став використовуватись лише у якості одного з інструментів державної фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників.

Наявність численних пільг у сфері оподаткування, які безсистемно надаються суб'єктам господарювання вже півтора десятки років, обумовила використання оподаткування лише у якості специфічного інструмента державної фінансової підтримки. Це, в свою чергу, призвело до значних деформацій аграрної економіки, порушення оптимальної структури аграрного виробництва, погіршення соціально-економічного розвитку сільських територій.

Податковим кодексом України [3] практично збережено діючі пільгові умови оподаткування сільськогосподарської діяльності, чим фактично законсервовано наявні проблеми податкового регулювання розвитку АПВ.

Існування розгалуженої системи податкових пільг (що застосовуються при оподаткуванні доходів, справлянні ПДВ, митно-тарифному регулюванні, ресурсному оподаткуванні тощо) є наслідком діяльності потужного аграрного лобі. В Україні вже стало нормою, що представники потужних агрохолдингів перманентно займають ключові посади у державних структурах, причетних до формування податкової політики. Такі державні службовці безпосередньо зацікавлені в збереженні дії пільгових податкових режимів, які забезпечують економію значних обсягів фінансових ресурсів для пов'язаних з ними підприємницьких структур.

Так, лише пільга за рахунок можливості сплати ФСП, за розрахунками, згідно даних Державного бюджету [1] та інших джерел забезпечує сільськогосподарським підприємствам в останні роки не менше 3-3,5 млрд грн. Пільга за рахунок застосування спеціального порядку справляння ПДВ відповідно до норм ст. 209 ПКУ, забезпечує ще 10-12 млрд грн. додаткових фінансових ресурсів щорічно.

Враховуючи це, можна констатувати, що зміна структури аграрного виробництва в останні 10-15 років обумовлена саме дією спеціальних режимів оподаткування. Переваги, які отримали агро холдинги, поставили їх в привілейоване становище як перед іншими сільськогосподарськими товаровиробниками (зокрема, суб'єктами малого бізнесу), так і підприємствами інших галузей. Адже в умовах відсутності оподаткування прибутку, та відповідно, послаблення контролю за його формуванням, з'являється

можливість декларування фінансового результату в потрібних для емітента обсягах з метою підвищення власної інвестиційної привабливості.

За оцінками експертів [4], саме підприємства аграрного сектору домінують в останні роки за обсягами первинного розміщення акцій IPO) на зарубіжних фондових майданчиках (в першу чергу, ВФБ). Крім того, значна частина національних корпорацій додатково диверсифікують свою діяльність, включаючи у сферу своїх інтересів і аграрний напрям. Все це є наслідком функціонування спеціальних режимів оподаткування в аграрній галузі, а саме фактично відсутності оподаткування прибутку та залишення ПДВ у розпорядженні суб'єктів господарювання, що суттєво підвищує рентабельність аграрної діяльності (за розрахунками, на 12-15 %).

Внаслідок застосування політики податкового стимулювання, держава практично втратила важелі впливу на розвиток суб'єктів аграрного ринку в бажаному для неї напрямку. Фінансові ресурси, що лишаються у вигляді несплачених податків, витрачаються суб'єктами безконтрольно, без дотримання держаних орієнтирів у розвитку аграрного ринку.

Найбільше від проведення такої політики потерпають місцеві бюджети, які позбавлені належних джерел фінансування, що призводить до деградації сільських територій, а також фермерські господарства та невеликі сільськогосподарські підприємства, які не в змозі конкурувати з агрохолдингами.

На даний час розмір ставок основної форми оподаткування доходів сільськогосподарських підприємств – фіксованого сільськогосподарського податку, є надмірно низьким. Чинна редакція Податкового кодексу України визначає таку ставку у розмірі 0,15 відсотків від нормативної грошової оцінки землі. Такий розмір не відповідає рівням доходів платників податку. Рівень оподаткування таких платників є набагато нижчим у порівнянні з тими, що перебувають на загальній системі оподаткування.

Це, у сукупності з тим, що сплата зазначеного податку звільняє власників земельних ділянок від сплати земельного податку, призвело до того, що обсяг податкових надходжень до бюджетів місцевого самоврядування від сільськогосподарських товаровиробників, є вкрай низьким. В результаті спостерігається занепад села, катастрофічно падає зайнятість в сільській місцевості, інфраструктура в більшості своїй знаходиться у неналежному стані.

Ключовою проблемою функціонування механізму прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників є низька фіскальна ефективність фіксованого сільськогосподарського податку.

Надходження ФСП в динаміці суттєво знижуються: зі 128,8 млн грн. у 2007 р. до 121,9 млн грн. у 2011 р., (на 6,9 млн грн. або на 5,4 %). Серед причин зниження надходжень – зменшення бази оподаткування внаслідок виведення частини земель зі складу сільгоспугідь та перехід платників ФСП на інші режими оподаткування (зокрема, на сплату єдиного податку фермерами) [1].

ФСП в останні роки забезпечує надходжень у межах 120-130 млн грн. на рік і це при тому, що база оподаткування перевищує 20 млн га, а прибутки сільськогосподарських підприємств у 2010-2011 рр. перевищують 15 млрд грн

Водночас, варто відмітити, що частка сільгоспугідь, що оподатковуються

ФСП, у загальній площі таких земель, що перебувають у володінні сільгосппідприємств, на протязі останніх років не опускається нижче 99,8 %.

Низьке фіскальне значення ФСП у доходах місцевих бюджетів давно викликає нарікання у представників органів управління територіальних громад, зокрема, сільських територій.

Відповідно до норм статті 69 Бюджетного кодексу України [3], ФСП зараховується до доходної частини бюджетів місцевого самоврядування та відноситься до доходів місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів.

Нині частка ФСП у загальних податкових надходженнях до місцевих бюджетів становить менше 0,15 %. Якщо при цьому врахувати, що податкові надходження місцевих бюджетів не перевищують 80 % доходної їх частини, можна констатувати, що фіскальне значення ФСП у доходній частині бюджетів є мізерним – даний податок внаслідок застосування низький ставок абсолютно «не робить погоди» при формуванні ресурсної бази місцевих бюджетів (за ставки в середньому 6 грн/га він апріорі не може суттєво впливати на доходи місцевих бюджетів).

Отже, позитивними моментами нинішньої податкової політики є:

- збереження дії спеціальних податкових режимів, що забезпечують підвищення рівня фінансово забезпечення сільськогосподарських підприємств (у 2012 р., за розрахунками, обсяги підтримки сягнуть рівня 12,5-13,0 млрд грн., тобто майже втричі перевищать обсяги прямого бюджетного фінансування розвитку сільського господарства;
- зміна механізму виплати дотацій на молоко і м'ясо стимулює переробні підприємства до їх зростання, що позитивно позначиться на фінансовому стані сільськогосподарських товаровиробників.

До негативних аспектів функціонування нинішньої практики оподаткування слід віднести:

- існування непродуктивних податкових пільг для окремих категорій товаровиробників;
- нерівномірність податкового середовища функціонування сільськогосподарських товаровиробників.

Таким чином, подальший розвиток податкової політики щодо сфери агропромислового виробництва має забезпечувати оптимальне виконання фіскальних (забезпечення належної ресурсної бази бюджетів місцевого самоврядування сільських територій) та регулюючих (вирівнювання умов господарювання для різних категорій товаровиробників) завдань, що стоять перед системою оподаткування в аграрному секторі економіки.

Запровадження означеного підходу до формування податкових механізмів у галузі сільського господарства дасть можливість реалізувати податковий потенціал товаровиробників галузі сільського господарства та забезпечити регулюючий вплив оподаткування на економічні процеси.

Список використаних джерел

1. Держаний бюджет України (на відповідні роки) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/719-18] (дата звернення:

14.03.2014). — Назва з екрана.

2. Лупенко Ю.О., Тулуш Л.Д. Стратегічні напрями податкового регулювання розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року. - К.: ННЦ ІАЕ, 2013. – 38 с.

3. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://minrd.gov.ua/nk/ (дата звернення: 14.03.2014). — Назва з екрана.

4. Стратегічні напрями розвитку сільського господарства України на період до 2020 року /за ред. Ю.О. Лупенка, В.Я. Месель-Веселяка/ Наукове видання К:. ННЦ ІАЕ, 2012. - 112 с.

ВІДОМОСТІ ПРО АВТОРІВ

Амалян Арутюн, аспірант, Національна академія статистики обліку та аудиту, м. Київ
Андрусик Володимир, студент магістратури, Подільський державний аграрно-технічний університет. м. Кам'янець-Подільський
Антонова Майя, магістр, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ
Балла Інна, к.е.н., в.о. доцента, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський
Берг Анастасія, магістр з обліку і аудиту, Луцький національний технічний університет, м. Луцьк
Березовская Маргарита, студент магистратуры, Мурманский государственный технический университет, г. Мурманск, Россия
Берляк Галина, здобувач, Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир
Бєлова Аліна, студентка, Національний університет Податкової служби України, м. Ірпінь
Богданюк Олена, к.е.н., старший викладач, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ
Боршуляк Наталія, студент магістратури, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський
Босакевич Олеся, магістрант, Луцький національний технічний університет, м. Луцьк
Бруханський Руслан, к.е.н., доцент, завідувач кафедри, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль
Бурова Тетяна, д.е.н., професор, Миколаївський національний університет імені В.О.Сухомлинського, м. Миколаїв
Ватуля Іван, доцент, Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава
Ващенко Ліна, к.е.н., доцент, Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, м. Донецьк
Вознюк Віталія, слухач магістратури, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ
Волковицька Ольга, к.е.н., старший викладач, Миколаївський національний університет імені В.О.Сухомлинського, м. Миколаїв
Вольська Катерина, аспірант, Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир
Гарасим Микола, к.е.н., доцент, Львівська державна фінансова академія, м. Львів
Гарасим Петро, д.е.н., професор, Львівська державна фінансова академія, м. Львів
Гольман Светлана, магістр, Севастопольский национальный технический університет, г. Севастополь
Голячук Наталія, к.е.н., доцент, Луцький національний технічний університет, м. Луцьк
Гречина Ірина, к.е.н., доцент, Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, м. Донецьк
Грибовська Юлія, к.е.н., доцент, Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава
Гуменюк Ірина, старший викладач, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський

Гурочкіна Вікторія, к.е.н., доцент, Національний університет податкової служби України, м. Ірпінь
Дерев'янко Світлана, к.е.н., доцент, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ
Дуганець Наталія, к.е.н., доцент, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський
Жураковська Ірина, к.е.н., доцент, Луцький національний технічний університет, м. Луцьк
Зазуляк Артур, студент магістратури, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський
Захарчук Наталія, викладач, Бучацький інститут менеджменту і аудиту, м. Бучач
Зеленко Сергій, к.е.н., доцент, Луцький національний технічний університет, м. Луцьк
Капля Ірина, к.е.н, доцент, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський
Кирильєва Дарія, аспірант, Харківський державний університет харчування та торгівлі, м. Харків
Кирильєва Людмила, к.е.н, доцент, Харківський державний університет харчування та торгівлі, м. Харків
Кокашвили Нанули, к.э.н., ассоциированный професор, Горийский государственный университет, г. Гори, Грузия
Кондрюк Леся, к.е.н., доцент, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський
Коритний Василь, науковий співробітник, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ
Корніяченко Ангеліна, студентка, Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава
Костенко Олена, магістр, Херсонський національний технічний університет, м. Херсон
Костецький Ярослав, к.е.н., доцент, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль
Кравченко Юлія, науковий співробітник, ДННУ «Академія фінансового управління», м. Київ
Кроп Олена, магістр, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ
Кузик Наталя, доцент, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ
Кутишенко Яна, магістр, Херсонський національний технічний університет, м. Херсон
Кучер Світлана, к.е.н., Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир
Лаговська Олена, д.е.н., доцент, Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир
Легенчук Сергій, д.е.н., професор завідувач кафедри, Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир
Лобода Наталя, к.е.н., старший викладач, Львівська державна фінансова академія, м. Львів
Мазур Наталія, д.е.н., професор, завідувач кафедри, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський

Макарчук Оксана, к.е.н., доцент, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ
Мельничук Микола, студент магістратури, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський
Михайловський Олег, студент магістратури, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський
Мороз Ярослава, студентка, Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця
Мурзіна Катерина, студентка, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ
Ніколашин Андрій, к.е.н., доцент, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський
Нужна Оксана, к.е.н, доцент, Луцький національний технічний університет, м. Луцьк
Олійник Світлана, к.е.н., доцент, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ
Очеретна Марія, науковий співробітник, ДННУ «Академія фінансового управління», м. Київ
Палюх Микола, к.е.н., доцент, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль
Петрук Олександр, д.е.н., професор, декан факультету обліку і фінансів, Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир
Печенюк Андрій, к.е.н., доцент, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський
Писаренко Тетяна, к. е. н., доцент, Луцький національний технічний університет, м. Луцьк
Постнова Марина, студентка магістратури, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський
Прокопишин Оксана, к.е.н., в.о. доцента, Львівський національний аграрний університет, м. Дубляни
Радченко Оксана, к.е.н., с.н.с., провідний науковий співробітник, ННЦ «Інститут агарної економіки» НААН, м. Київ
Рихлюк Вікторія, здобувач, Луцький національний технічний університет, м. Луцьк
Романець Василь, студент магістратури, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський
Романів Олег, магістр, Львівський національний аграрний університет, м. Дубляни
Рудик Володимир, к. е. н., доцент, директор інституту бізнесу і фінансів, Подільський державний аграрно–технічний університет, м. Кам'янець–Подільський
Русєва Домнікія, викладач вищої категорії, Ізмаїльський технікум механізації електрифікації сільського господарства, м. Ізмаїл
Сава Андрій, к.е.н., с.н.с., завідувач відділу, Тернопільська державна сільськогосподарська дослідна станція ІКСГПН НААН, м. Тернопіль
Садагашвили Лали, к.э.н., ассоциированный професор, Горийский государственный университет, г. Гори, Грузия
Садовська Ірина, к.е.н., професор, завідувач кафедри, Луцький національний технічний університет, м. Луцьк
Сарапіна Ольга, д.е.н., професор, Херсонський національний технічний університет, м. Херсон

Семенишена Наталія, к.е.н., доцент, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський
Скрипник Наталія, к.е.н., доцент, Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ, м. Чернівці
Слєсар Тетяна, к.е.н., доцент, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ
Слободян Володимир, к.е.н., професор, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський
Смірнова Олександра, к.е.н., доцент, завідувач науково-дослідного відділу, Науково-дослідний інститут фінансового права Національного університету державної податкової служби України, м. Ірпінь
Сорока Ніна, студентка, Національний університет Податкової служби України, м. Ірпінь
Стадник Марина, молодший науковий співробітник, Науково-дослідний інститут фінансового права Національного університету державної податкової служби України, м. Ірпінь
Стефанович Наталія, старший викладач, Херсонський національний технічний університет, м. Херсон
Ткачук Ірина, к.е.н., доцент, Луцький національний технічний університет, м. Луцьк
Тлучкевич Наталія, к.е.н., доцент, Луцький національний технічний університет, м. Луцьк
Тулуш Леонід, к.е.н., с.н.с., завідувач відділу, ННЦ «Інститут агарної економіки» НААН, м. Київ
Федишин Людмила, магістр, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський
Чугунов Іван, магістр, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ
Чудовець Віталій, к.е.н., доцент, Луцький національний технічний університет, м. Луцьк
Чумакова Ірина, к.е.н., доцент, завідувач відділу, Державна навчально-наукова установа «Академія фінансового управління», м. Київ
Шавло Ірина, науковий співробітник, Науково-дослідний інститут фінансового права, м. Ірпінь
Шевчук Олена, к. е. н., доцент, Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця
Шестакова Олена, аспірант, ДННУ «Академія фінансового управління», м. Київ
Шкуренко Наталія, науковий співробітник, Науково-дослідний інститут фінансового права, м. Ірпінь
Шолуха Оксана, магістр, Луцький національний технічний університет, м. Луцьк
Юхименко-Назарук Ірина, к.е.н., декан факультету, Рівненський державний гуманітарний університет, м. Рівне
Якименко Марія, здобувач, Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир
Янчев Андрій, докторант, Харківський державний університет харчування та торгівлі, м. Харків

Редакційна колегія *Editorial board*

Жук В.М., д.е.н., член-кореспондент НААН (Україна)

Zhuk V., Doctor of Economics, Corresponding Member, NAAS (Ukraine)

Дерій В.А., д.е.н., в.о. професора (Україна)

Deriy V., Doctor of Economics, the executive duty of Professor (Ukraine)

Лупенко Ю.О., д.е.н., професор (Україна)

Lupenko Y., Doctor of Economics, Professor (Ukraine)

Кірейцев Г.Г., д.е.н., професор (Україна)

Kireytsev G., Doctor of Economics, Professor (Ukraine)

Мазур Н.А., д.е.н., в.о.професора (Україна)

Mazur N., Doctor of Economics, the executive duty of Professor (Ukraine)

Петрук О.М., д.е.н., професор (Україна)

Petruk A., Doctor of Economics, Professor (Ukraine)

Хомин П.Я., д.е.н., професор (Україна)

Khomin P., Doctor of Economics, Professor (Ukraine)

Садовська І.Б., к.е.н, професор (Україна)

Sadovska I., PhD, Professor (Ukraine)

Семенишена Н.В. к.е.н., доцент (Україна)

Semenyshena N., Ph.D., associate Professor (Ukraine)

Альбрехт Д., д.е.н., професор (Сполучені Штати Америки)

Albrecht D., Accounting Professor (USA)

Вахрушина М.А., д.е.н., професор (Російська Федерація)

Vakhrushina M., Doctor of Economics, Professor (Russian Federation)

ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ
В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

THE INSTITUTE OF ACCOUNTING, CONTROL AND ANALYSIS
IN THE GLOBALIZATION CIRCUMSTANCES

Міжнародний збірник наукових праць

International collection of scientific papers

Випуск 2

Issue 2

Відповідальний редактор:
к.е.н., доцент, Н.В.Семенишена

Contributing editor:
Ph.D., associate Professor, N.V.Semenyshena

Адреса редакції:
Кафедра обліку і аудиту ННІБІФ ПДАТУ
вул. Шевченка, 13, м. Кам'янець-Подільський
Хмельницька обл., 32300

Видавець:
Видавництво «Крок»
вул. Гайова, 56, м. Тернопіль, 46006
тел. +38 096-9431704

Підписано до друку 5.05.2014 р. Формат 60х90/16.
Папір офсетний. Гарнітура Cambria. Умовн. друк. арк. 15,18
Тираж 300. Замовлення № 134.

Віддруковано з готових діапозитивів в СМП «ТАЙП»
вул. Чернівецька, 44 б, м. Тернопіль, 46000
Тел. +38 0352 527500; +38 0352 522616