

ЛЬВІВСЬКА КОМЕРЦІЙНА АКАДЕМІЯ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ
ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ ТА ФІНАНСІВ ЛКА

РОЗВИТОК ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ В УМОВАХ СВІТОВИХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції

Львів, 29 березня 2013 року

Львів
Видавництво Львівської комерційної академії
2013

Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів :
Збірник матеріалів II Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції
"Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів" /
[відповідальний за випуск: проф. Куцик П.О.] – Львів : Видавництво Львівської
комерційної академії, 2013. – 180 с.

У збірнику представлені тези доповідей, які оприлюднені на II Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції "Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів", що відбулась у Львівській комерційній академії 29 березня 2013 року.

Збірник розрахований на наукових та науково-педагогічних працівників вищих навчальних закладів і наукових установ, студентів, аспірантів та докторантів, практичних працівників і широкий читацький загал.

ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ КОМІТЕТ

Співголови оргкомітету:

Копич І.М.

професор, ректор Львівської комерційної академії

Пилипенко І.І.

професор, ректор Національної академії статистики, обліку та аудиту

Члени оргкомітету:

Куцик П.О.

професор, перший проректор Львівської комерційної академії

Шевчук В.О.

професор, перший проректор Національної академії статистики, обліку та аудиту

Шевчук В.О.

професор, проректор з наукової роботи Львівської комерційної академії

Карпенко О.В.

професор, проректор з наукової роботи та міжнародних зв'язків Полтавського університету економіки і торгівлі

Герасименко Т.О.

доцент, директор Інституту економіки та фінансів ЛКА

Бачинський В.І.

доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку ЛКА

Бойко Р.В.

доцент, заступник директора ІЕФ ЛКА

Плеша В.І.

викладач кафедри бухгалтерського обліку ЛКА

Марценюк Р.А.

аспірант кафедри бухгалтерського обліку ЛКА

Організаційний комітет II Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції "Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів" не завжди поділяє думку учасників конференції.

В збірнику максимально точно збережена орфографія, пунктуація та стилістика, які були запропоновані учасниками конференції.

Повну відповідальність за достовірність та якість поданого матеріалу несуть учасники конференції, їх наукові керівники, рецензенти та структурні підрозділи вищих навчальних закладів і наукових установ, які рекомендували ці матеріали до друку.

ЗМІСТ

ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНИХ СИСТЕМ: ТЕОРІЯ, МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ

Царенко О. В. Методичні основи побудови обліку амортизації на відновлення основних засобів	6
Шпак В.А. Форми ведення бухгалтерського обліку і проблеми їх розвитку	9
Бурдейна Л. В. Перспективи використання комп'ютерних технологій для обліку виробничих запасів	13
Бучко Н.В. Особливості проведення інвентаризації предметів прокатного фонду підприємства	15
Головацька С. І. Консолідована звітність будівельних підприємств: вимоги та якісні характеристики	18
Губачова О. М. Сумнів щодо повноти і правдивості інформації, що надається у фінансовій звітності національних підприємств	20
Житний П. Є. Облік інновацій у сучасних умовах господарювання	23
Зюкова М. М., Вороніна В. Л. Теоретичні та методологічні аспекти амортизаційної політики	26
Канак Й.В. Програми лояльності клієнта: проблеми обліку та оподаткування	29
Кармазіна Н. В. Проблеми податкового регулювання регіональних промислових комплексів	31
Карпенко Є. А. Особливості застосування реєстрів обліку суб'єктами малого підприємництва	34
Курило Г. М. Реформування фінансової звітності до МСФЗ: проблеми і шляхи їх подолання	37
Мельник Т. М. Особливості організації обліку закупівель в інвестиційних проектах	40
Озеран В. О., Паславська О. О. До питання класифікації витрат діяльності в автотранспортних підприємствах	43
Пеліпадченко Д. О. Питання переоцінки основних засобів в умовах застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності	46
Попітіч Т. В. Інвентаризація в обліковій політиці підприємства	49
Предко І. Ю. Фінансові інвестиції суб'єктів господарювання: сучасні методи оцінки	52
Прохар Н. В. Податкові різниці: економічний зміст та порядок відображення в обліку	54
Фірко Н. Б. Основні аспекти організації бухгалтерського обліку доходів від реалізації торговельних підприємств	57
Чабанюк О. М. Класифікація та зміст витрат у системі менеджменту підприємства	59
Чік М. Ю., Макарук Ф.Ф. Теорія трансакційних витрат у сучасних умовах господарювання	61

Хоруженко О.І. Ціна та її вплив на зміни у власному капіталі підприємства	65
Цвєткова Н. М. Організація обліку: проблеми і напрями розвитку	67
Юрченко О. А. Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти та удосконалення їх обліку	70

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВ І ОРГАНІЗАЦІЙ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ

Карпенко Д. В. Облікове забезпечення стратегічного розвитку підприємств ресторанного господарства споживчої кооперації	74
Чабанюк О. М., Поп Т. В. Організація контролю розрахунків на підприємствах споживчої кооперації	77

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛІНГ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Куцик П. О. Контролінг в управлінні вартістю підприємства: теоретичний аспект	80
Бондарук Т. Г. Бюджетування, орієнтоване на результат: перспективи впровадження	83
Скрипник М.І. Проблеми управлінського обліку як функції управління	86
Бортнікова О.О. Управлінський облік використання техніки у сільськогосподарських підприємствах	90
Воронко О.С. Проблеми управління дебіторською та кредиторською заборгованістю в сучасних умовах	93
Карпенко О. В., Лебедєв О. М. Моделювання як елемент методичного інструментарію управлінського обліку	96
Кузьмінська К. І. Управлінська звітність у системі управління підприємством	99
Любимов М. О., Кулик В. А. Формування облікової політики підприємства щодо управлінського обліку	102
Полянська О.А. Проблемні питання автоматизації процесу бюджетування на вітчизняних підприємствах	105
Тищенко В. В. Контролінг в системі управління фінансовою стійкістю м'ясопереробних підприємств	108

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЙ НИХ ПРОЦЕСІВ

Бойко Р.В., Бунда О.М. Організація системи внутрішньогосподарського контролю у будівництві	111
Воронко Р.М. Внутрішній контроль на підприємстві та його регламентація	115
Ільченко О.О. Організація і проведення інвентаризації: проблеми та напрями вдосконалення	118
Медвідь Л. Г., Говда Г. А. Організація внутрішнього контролю витрат у мисливських господарствах	120

Сенчук Т.Я. Організація внутрішнього контролю витрат на дослідження і розробки	123
---	-----

СТАН ТА ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УМОВАХ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

Корінько М. Д. Планування в аудиті: сутність і проблеми	126
Бернацька Н. Р. Застосування логістичного аудиту на підприємстві	129
Душко З. О. Еволюція законодавчої бази аудиторської діяльності в Україні	132
Ільченко О.О. аудиторські послуги в Україні: накопичення проблем із розвитку	136
Петраковська О. В. Аудит фінансових результатів діяльності банку: мета і завдання	138

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Герасименко Т. О. Функції економічного аналізу: сучасна інтерпретація	142
Гринів Б.В. Проблеми розвитку економічного аналізу торговельної діяльності	145
Калайтан Т.В. Особливості функціонально-вартісного аналізу в процесі інноваційної діяльності підприємств	148
Козак А.А., Киселева Е.А. Особенности налогообложения банковской деятельности в Украине	150
Мазуренко О.М., Економічна суть та концептуальні основи стратегічного інвестиційного аналізу	153
Момотюк Л. Є. Статистика державних фінансів: проблеми розробки показників	155
Остапенко Н. В. Аналіз економічної безпеки підприємств торгівлі	158
Скриньковський Р. М., Процевят О. С. Фактори та умови формування інвестиційної привабливості підприємства	160
Щолокова Т. В. Аналіз і кількісна оцінка ризиків в універсальних логістичних системах	163
Яремко А. О. Деякі аспекти комплексного компаративного аналізу торговельних підприємств в інтеграційних умовах	166

СТАН ТА ПРОБЛЕМИ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ ІЗ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ІНФОРМАТИЗАЦІЇ СУСПІЛЬСТВА

Пантелєєв В. П. Уміння додавати та віднімати як запорука успіху професіонала-бухгалтера	168
Гладких Т. В., Подольська В. О., Яріш О. В. Сучасні проблеми підготовки фахівців при вивченні обліково-аналітичних дисциплін в умовах запровадження дистанційного навчання	173

ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНИХ СИСТЕМ: ТЕОРІЯ, МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ

Царенко О. В.

*д.е.н., професор,
завідувач кафедри обліку
і аудиту,
Академія муніципального
управління*

МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ НА ВІДНОВЛЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Процедура амортизації тісно пов'язана з феноменом знецінення капіталу. Амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується (первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості), необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [3].

Амортизація відноситься за рахунок прибутків або витрат і спрямована на компенсацію: фізичного зносу основних засобів; морального зносу основних засобів та нематеріальних активів.

При цьому розглядаються проблеми нарахування амортизації в період інфляції (коефіцієнт індексації) і розподілу її в залежності від терміну служби.

У кінцевому випадку, в процесі реалізації амортизаційної політики підприємства виникають задачі, рішення яких носить довгостроковий характер: 1). організація управлінського обліку амортизаційних відрахувань; 2). організація управлінського обліку амортизаційних потоків; 3). організація управлінського обліку використання амортизаційних відрахувань. При цьому ми виходимо з того, що вирішення цих задач забезпечує певні конкурентні переваги для досліджуваних нами деревообробних підприємств і, головним чином, стабільність та систематичне зростання показників і досягнення відповідної ефективності.

Варто зазначити, що період експлуатації активу визначається як мінімальний із двох строків, що відповідає або оптимальному рівню витрат на ремонт і заміну зношених деталей, або строку морального й економічного зносу [1], хоча визначити і відобразити ці категорії у фінансовому обліку не представляється можливим. Тому необхідна побудова і використання даних управлінського обліку. Не меншою проблемою є відображення в обліку використання амортизаційних відрахувань на відновлення, оновлення основних засобів тощо.

Таким чином, на наш погляд, організація управлінського обліку амортизації вирішує завдання: 1). обліку амортизаційних відрахувань; 2). обліку амортизаційних потоків; 3). обліку використання амортизаційних відрахувань.

В останній час проблемам методології та організації управлінського обліку

приділяють все більшого значення, як за кордоном, так і в Україні, що неодноразово підкреслюється на міжнародних конгресах професійних бухгалтерів.

Сформована в середині ХХ ст. система управлінського обліку у світі існує у вигляді двох моделей:

1. Інтегрована система, що використовується приблизно в 50 країнах, коли управлінський та фінансовий облік за допомогою рахунків формують єдину систему обліку. Дана система забезпечує ув'язку фінансового та управлінського обліку в умовах, коли фінансовий облік витрат ведеться за п'ятьма елементами, включаючи амортизацію, а управлінський облік організується за статтями витрат, і в цьому випадку амортизація відбивається на відповідних статтях витрат (адміністративні і загальновиробничі витрати, витрати на збут, а в деяких галузях – і за статтею „амортизація”).

2. Автономна система управлінського обліку застосовується приблизно в 100 державах і характеризується відсутністю будь-якого зв'язку між фінансовим і управлінським обліком.

В Україні існують обидві системи управлінського обліку. У першій системі використовують рахунки фінансового обліку, на яких амортизаційні відрахування відображають за статтями витрат за рахунками 23 „Виробництво”, 91 „Загальновиробничі витрати”, 92 „Адміністративні витрати”, 93 „Витрати на збут”, 94 „Інші витрати операційної діяльності”. При цьому елемент операційних витрат „амортизація” відображають за кредитом рахунку 13 „Знос (амортизація) необоротних активів”.

Інша система передбачає автономне ведення управлінського обліку в цілому, а також обліку амортизаційних відрахувань, які не пов'язані з фінансовою бухгалтерією. У результаті, перша система організації управлінського обліку, яка найбільш поширена серед українських підприємств та застосовується на досліджуваних нами підприємствах деревообробної галузі, з одного боку, ускладнює податковий і аудиторський контроль, а з іншого боку – не представляє достатньої інформації для організації управління амортизаційними процесами.

При організації управлінського обліку амортизації на деревообробних підприємствах необхідно звертати увагу на ті моменти, що виникають у зв'язку з розглядом методів розподілу амортизації (раціональний і систематичний розподіл, зниження виробничого потенціалу):

1. Збільшення витрат на ремонт і технічне обслуговування активу, що скорочує доходи.

2. Невизначеність у відношенні кількості послуг, які надаються активом. Вона може враховуватися при розрахунку імовірнісних оцінок фізичного зносу, але імовірність передчасного морального зносу визначити дуже складно [4].

3. Розподіл амортизації між центрами відповідальності: витрат, доходів, прибутку, інвестицій.

4. Облік і розподіл амортизації за функціями.

Справа в тім, що Д. Купер і Е. Каплан (1988) розробили підхід до віднесення накладних витрат на продукт і розрахунку собівартості. Вони

назвали цей підхід функціональним обліком витрат, чи обліком витрат за функціями (activity based costing – ABC). Вважається, що ABC-метод забезпечує інформацією про собівартість (виробничих витрат), корисної для прийняття управлінських рішень [2]. Але при цьому дуже важливо врахувати чи розподілити амортизацію по відповідних функціях виробництва і реалізації продукції робіт та послуг.

5. Проблема розподілу витрат амортизації особливо актуальна в управлінських системах, заснованих на попередньому нормуванні витрат: нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості, стандарт-кост, директ-костинг із застосуванням елементів стандарт-косту тощо.

6. Організація обліку за внутрішніми сегментами діяльності (операційні, інноваційні, ноу-хау, корпоративні клієнти) дотепер не розроблена в Україні, і, зокрема, облік амортизації, що особливо важливо для інноваційних процесів.

Список використаних джерел:

1. Голов С. Ф. *Фінансовий і управлінський облік* / С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко – К.: ТОВ „Автоінтерсервіс”, 2009. – 544 с.
2. Друри К. *Управленческий учет для бизнес-решений: учебник* / [пер. с англ.] / К. Друри. – М.: „Юнити-Дана”, 2003. – 655 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”: наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. №91 (з наступними змінами і доповненнями) // *Все про бухгалтерський облік*. – 2005. – № 13. – С. 41-46.
4. Нападовська Л. В. *Формування нової моделі управлінського обліку в сучасних умовах переходу до ринкової економіки* / Л. В. Нападовська // *Стратегія економічного розвитку України: наук. збірник*. – Вип. 8. – К.: КНЕУ, 2008. – С. 105-113.

Шпак В.А.,

доктор економічних наук, доцент,

професор кафедри

бухгалтерського обліку,

Національна академія

статистики, обліку та аудиту

ФОРМИ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПРОБЛЕМИ ЇХ РОЗВИТКУ

Актуальність проблеми. Одним із важливих понять теорії бухгалтерського обліку, яка значною мірою впливає на його організацію, є поняття форми ведення обліку. Характеристика форми ведення обліку є однією з досить складних проблем в теорії та методології бухгалтерського обліку, яка до цього часу немає визначеності і чіткості. Протягом багатьох років не припиняються дискусії щодо правильності трактування поняття форми обліку, які лише посилилися з появою комп'ютерів та їх застосуванням для автоматизації облікових робіт.

Основна частина. Під формою обліку, згідно з Законом про бухгалтерський облік, розуміють певну систему взаємопов'язаних облікових реєстрів встановленої форми і змісту, що обумовлюють послідовність та способи ведення облікових записів. Таке визначення звужує поняття форми обліку до сукупності облікових реєстрів. Облікові реєстри як бухгалтерські документи поточного обліку є похідними від способів реєстрації облікових даних, і тому використання тих чи інших облікових реєстрів не може бути визначальною характеристикою форми обліку. Сукупність способів реєстрації облікових даних разом з технічними засобами обліку складає технологію оброблення облікової інформації, яка є визначальною для ідентифікації форм ведення бухгалтерського обліку.

Історія розвитку бухгалтерського обліку тісно пов'язана із застосуванням різних форм його ведення, які відповідали тодішнім можливостям технологій оброблення облікової інформації. Однією з ранніх форм вважається книжкова форма обліку (староіталійська), вперше описана у відомій роботі Луки Пачолі "Трактат про рахунки і записи", виданій у 1494 році. Ця форма передбачала застосування меморіалу, журналу і головної книги. У меморіалі здійснювалась первинна фіксація господарських операцій, у журналі – їх реєстрація у хронологічному порядку, а у головній книзі – систематизація на рахунках, які відкривались окремо на кожен об'єкт обліку. Далі ця форма трансформувалась у новоіталійську, зазнавши змін у зв'язку із необхідністю обліку більшої кількості господарських операцій. Так, у головній книзі інформація систематизувалась на рахунках в узагальненому вигляді (аналог синтетичного обліку), а для групування детальної інформації застосовувались додаткові книги (аналог сучасних реєстрів аналітичного обліку).

У XVIII столітті новоіталійська форма обліку була видозмінена німецькою школою обліку і трансформувалась у меморіально-касову. Основною відмінністю німецької форми було чітке розмежування касових та інших операцій, що призвело до поділу журналу хронологічних записів на декілька хронологічних реєстрів – касового журналу, меморіалу тощо.

Розвиток економіки у другій половині XIX століття призвів до різкого зростання обсягу облікової інформації, що спонукало до подальшої трансформації облікової системи, у тому числі форми його ведення. Для цього французькою школою була запропонована багатожурнальна форма обліку, в якій хронологічні записи здійснювались у різних журналах: обліку каси, обліку товарів, обліку продаж, обліку закупівлі тощо. Від щоденних записів у головній книзі відмовились на користь відображення інформації місячними підсумками. Накопичення інформації за місяць для головної книги здійснювалось у зведеному журналі на підставі щоденних журналів.

Наприкінці XIX – початку XX століття набула поширення одножурнальна або американська форма обліку, яка поєднувала в одному комбінованому обліковому реєстрі хронологічні та систематичні записи.

У 20-30-х роках минулого століття на теренах СРСР було розроблено декілька форм ведення бухгалтерського обліку. Спочатку була невдала спроба застосувати картково-ордерну форму обліку, основним реєстром якої є картка-ордер (картка-рахунок), який виписувався на кожну господарську операцію під копірку у трьох екземплярах для хронологічного та систематичного обліку окремо по дебету і кредиту рахунків. На зміну цій громіздкій, трудомістській та недостатньо наглядній формі прийшла картково-копірувальна форма обліку (її сутність полягала в записах, які здійснювались безпосередньо у первинних документах без складання ордерів, що дозволяло досягати відповідності між первинними документами та обліковими реєстрами). Хоча ця форма була розроблена з метою удосконалення картково-ордерної форми, вона також не позбулась недоліків останньої. На зміну картково-копірувальній формі обліку досить швидко прийшла контрольно-шахматна або комбінована форма, яка поєднувала елементи книжкових та карткових форм обліку.

Сучасні форми обліку, які збереглися і застосовуються у тому чи іншому варіанті вітчизняними підприємствами (меморіально-ордерна, журнал-головна, журнально-ордерна, спрощена, комп'ютерна), є продуктом розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку, який інтегрує старі традиції та нові технології оброблення облікової інформації і потребує постійного удосконалення. Згадані форми обліку об'єднує і одночасно відрізняє застосування комбінацій способів, засобів та технологій оброблення облікової інформації, хоча на поверхні їхня схожість та відмінності проявляються насамперед у використанні тих чи інших форм облікових реєстрів.

Обчислювальна техніка нівелює обмеження, пов'язані із трудомісткістю та громіздкістю здійснення процедур первинної фіксації та поточної систематизації облікових даних, і дає нові можливості для розвитку форм ведення бухгалтерського обліку у відповідності з методологічними засадами обліку та потребами в достовірній і достатній (з позиції аналітичності та

оперативності) інформації для внутрішнього менеджменту підприємств. Застосування комп'ютерів у бухгалтерському обліку дозволяє підприємствам розробляти облікові відео-машинограми, застосовуючи двоєдиний підхід до використання облікових реєстрів. Він передбачає дотримання основних вимог щодо обов'язкових реквізитів та проектування змістовної частини документів у відповідності з потребами та специфікою технології оброблення облікової інформації.

Підхід, що вимагає дотримання встановлених стандартів типових форм облікових реєстрів, вважаємо анахронізмом, який не стільки уніфікує обліковий процес, скільки стримує розвиток бухгалтерського обліку із застосуванням нових технологій оброблення облікової інформації. Стандартизація облікової документації має стосуватися лише первинних документів та форм звітності. Поточний облік необхідно вести з дотриманням загальних принципів бухгалтерського обліку в облікових реєстрах, розроблених підприємствами самостійно з урахуванням їхньої специфіки, потреб і можливостей. Як показує досвід застосування облікових реєстрів у вітчизняній практиці, їх використання у повному обсязі із заповненням всіх граф і рядків, передбачених тією чи іншою формою облікових документів, було скоріш винятком ніж правилом. Ці громіздкі типові форми облікових реєстрів зазвичай були напівпорожніми та вимагали значного аналітичного доповнення допоміжними відомостями, розроблювальними таблицями, картками та листами-розшифровками.

Якщо в рамках загального визначення форми бухгалтерського обліку як сукупності взаємопов'язаних у певній послідовності облікових реєстрів спробувати ідентифікувати комп'ютерну форму обліку, то необхідно визнати, що згадані вище відмінності (кількість облікових реєстрів, їхні зміст та форма; послідовність та спосіб здійснення в них записів; взаємозв'язок між обліковими реєстрами) не будуть визначальними для комп'ютерної форми обліку, оскільки первинна інформація може вводитись у базу даних по мірі необхідності у будь-який спосіб, у будь-якій послідовності, а кількість та зміст облікових реєстрів визначається кількістю та формою запитів до бази даних. Що стосується форми облікових реєстрів і їхнього зовнішнього вигляду, то користувачі в змозі формувати облікові реєстри за своїми побажаннями. Це стосується і глибини взаємозв'язку між синтетичними та аналітичними обліковими реєстрами виходячи із потреб обліковців та внутрішнього менеджменту підприємства. Інакше, кожна оригінальна розробка, яка налаштовує стандартну комп'ютерну облікову програму під потреби конкретного користувача (підприємства), рахувалась новою формою обліку. Тому вважаємо, що така невизначеність дозволяє вести мову про комп'ютерний облік загалом як про окрему форму бухгалтерського обліку.

Комп'ютерна форма обліку покликана підвищити роль бухгалтерського обліку як функції управління, оскільки обчислювальна техніка з допоміжного засобу перетворюється на визначальний фактор організації обліку, змінюючи не тільки його форму, а й технологію обліку. Застосування комп'ютерної техніки вносить значні зміни в організацію бухгалтерського обліку, які

зумовлені зміною способів оброблення первинних облікових даних, оперативністю надання облікової інформації через раціональне упорядкування облікових даних, одноразове їх отримання та багаторазову передачу і використання.

Висновок. Організаційно-технічний аспект забезпечення бухгалтерського обліку – це насамперед вибір форми обліку, яка, в свою чергу, залежить від способу оброблення облікових даних (ручного або комп'ютерного) та передбачає розроблення форм облікових регістрів, встановлення порядку здійснення записів в облікових регістрах і взаємозв'язку між ними. Розмаїття форм ведення обліку надає нові можливості організації обліку на підприємствах.

Бурдейна Л. В.

викладач,

Буковинський університет

ПЕРСПЕКТИВИ ВИКОРИСТАННЯ КОМП'ЮТЕРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ ДЛЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Проблеми обліку виробничих запасів на підприємствах у сучасних умовах господарювання набувають особливої актуальності в зв'язку з потребою швидкої і достовірної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Процес відображення виробничих запасів в обліку, який складався роками, не задовольняє інформацією управлінський персонал. Тому сьогодні важливим є вирішення питання пристосування сучасної системи обліку виробничих запасів на підприємствах до вимог оптимізації оперативності та достовірності надання інформації для потреб менеджменту з метою раціоналізації управління оборотними активами та підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання в цілому.

Рациональне управління виробничими запасами потребує своєчасного оперативного обліку за їх надходженням і використанням та залишками, а це не можливо без застосування в обліку комп'ютерних систем і технологій.

Необхідно враховувати, що впровадження бухгалтерської програми в обліковий процес буде вважатись удосконаленням обліку лише тоді, коли в результаті такого впровадження підвищиться ефективність і поліпшиться якість ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Застосування комп'ютерних систем і технологій у бухгалтерському обліку виробничих запасів значно підвищує продуктивність праці облікового персоналу і суттєво покращує його організацію на підприємстві, де у веденні бухгалтерського обліку часто панує безлад. Така можливість пов'язана з тим, що автоматизований спосіб обробки облікової інформації потребує формального і чіткого опису облікових процедур.

Автоматизація обліку виробничих запасів вносить позитивні зміни до технології роботи бухгалтерії. Так, один виконавець поєднує функції декількох суміжних ділянок обліку, при обробці одного первинного документу, який стосується декількох ділянок обліку. При проведенні оплати послуг постачальнику платіжним дорученням одночасно можна обробити і рахунок постачальника, дані якого розносяться по об'єктах та шифрах аналітичного обліку. При цьому одразу ж формуються відомості про витрати на виробництво. Всі названі вище операції може виконати одна людина, до того ж, тільки вона відповідає за результати своєї роботи.

Процес автоматизованої обробки даних із обліку виробничих запасів полягає у виконанні поетапних операцій з метою контролю за рухом запасів та складанням звітності, при цьому необхідно вирішити наступні завдання:

- провести повну автоматизацію відділу постачання і збуту;
- запровадити інформаційну систему на складі та у виробництві;
- отримувати оперативно облікову інформацію в бухгалтерії підприємства;

- ведення облікових реєстрів та складання звітності за допомогою комп'ютерної обробки інформації.

Обов'язковою умовою при цьому є своєчасне та достовірне укладання договорів з постачальниками та підрядниками, при такій системі відділ постачання та збуту щоденно в своїй інформаційній базі має інформацію про залишки конкретних матеріалів на складі, залишки незавершеного виробництва та потребу в певних запасах для виконання виробничої програми.

Після укладання договорів із постачальниками та підрядниками здійснюється процес постачання товарно-матеріальних цінностей, при автоматизованій системі облікового процесу документи з надходження виробничих запасів автоматично надходять до відділу постачання та збуту, а також на склади підприємства. Матеріально відповідальна особа приймає виробничі запаси за кількістю та якістю, та передає інформацію про фактично прийняті цінності до інформаційної бази бухгалтерії, при такій системі за кожним видом виробничих запасів виводяться залишки автоматично та одночасно у відділі постачання і збуту, на складі та в бухгалтерії.

Відпуск запасів зі складу у виробничий процес здійснюється аналогічним способом, матеріально-відповідальною особою в своїй інформаційній базі відображає відпуск виробничих запасів, при цьому ця інформація одночасно надходить до відділу постачання та збуту, бухгалтерії та на виробництво. При такій системі можна отримати достовірну і точну інформацію для прийняття управлінських рішень. У свою чергу в бухгалтерії за отриманою інформацією складають фінансову звітність.

Спеціалізовані бухгалтерські програми дозволяють складати оборотну відомість і баланс в будь-який момент часу при будь-якій кількості введених господарських операцій. Це надає можливість в процесі обліку складати кілька проміжних оборотних відомостей для визначення собівартості продукції з врахуванням незавершеного виробництва, обороту по реалізації, прибутку, окремих податків тощо в будь-який момент часу коригувати господарські операції (змінювати суму, дату, зміст і коментарі доповнювати журнал операцій новими операціями в будь-якому місці і порядку

Список використаних джерел:

1. Івахненко С. В. *Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб.* / С. В. Івахненко. – К.: Знання – Прес, 2003. – 349с.
2. Карпенко О.В. *Нові підходи до контролю матеріальних запасів* / О.В. Карпенко *Вісник ЖДТУ.* – 2001 р. – № 15 – с. 103
3. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 „Запаси”* : наказ МФУ від 20.10.1999 № 246. -[Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>
4. Рапинець В. І. *Облік виробничих запасів з використанням інформаційних технологій* / В. І. Рапинець: матеріали міжнародної науково-практичної конференції "Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України", Тернопіль, 21-22 листопада 2007 р. – с. 502-504
5. Терещенко Л. О. *Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посіб.* / Л. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко: – К.: КНЕУ, 2004. – 187с.

Бучко Н.В.,
аспірант кафедри бухгалтерського обліку,
Львівська комерційна академія

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ПРЕДМЕТІВ ПРОКАТНОГО ФОНДУ ПІДПРИЄМСТВА

В сучасних умовах господарювання менеджерам підприємств, що надають послуги прокату, необхідно володіти точною інформацією про майно, представлене прокатним фондом, відсутність якої унеможлиблює прийняття ефективних управлінських рішень. Власне задоволення відповідних інформаційних запитів являється прерогативою підсистеми бухгалтерського обліку. Тому однією з основних вимог, які висуваються до бухгалтерського обліку, є достовірність його показників. Однак незважаючи на документування всіх здійснюваних господарських операцій з предметами прокату, можуть виникати певні невідповідності між фактичними залишками досліджуваних активів та обліковими даними в силу дії об'єктивних причин (некоректність записів в первинних документах і регістрах обліку, крадіжки тощо). Виявлення та усунення таких розбіжностей досягається в результаті повноцінної реалізації елементу методу бухгалтерського обліку – інвентаризації. Водночас інвентаризацію доречно розглядати як важливий методичний прийом наступного контролю за збереженням і раціональним використанням предметів прокатного фонду підприємства. Це свідчить, що періодичне проведення інвентаризації є не лише засобом уточнення показників обліку, а й засобом боротьби зі зловживаннями матеріально-відповідальних осіб.

Загалом під інвентаризацією розуміємо чітко визначену послідовність дій контролюючого органу (інвентаризаційної комісії) з документального підтвердження фактичної наявності, стану і оцінки майна та зобов'язань підприємства на певну дату. Правові, організаційні та методичні засади проведення інвентаризації регламентуються Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків (затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69). Проте питання щодо організації та методики інвентаризації предметів прокату в даній інструкції не розкрито.

Інвентаризації підлягає все майно суб'єкта господарювання незалежно від його місцезнаходження в розрізі матеріально-відповідальних осіб. В цілях організації контролю за рухом предметів прокату доцільно їх інвентаризувати суцільним або вибіркоким способом безпосередньо у місцях зберігання (на складах, в пунктах прокату) та в прокаті.

Періодичність та порядок проведення інвентаризації предметів прокатного фонду залежатиме від: їх виду; місця та умов їх використання; тривалості перебування в прокаті (інтенсивності руху між наймодавцем і наймачем); специфіки діяльності підприємства, так як, з одного боку, прокат

може бути основним (єдиним) джерелом отримання доходу, з іншого – додатковим (супутнім) видом діяльності підприємства (наприклад, в готелях). В свою чергу, важливою передумовою досягнення цілей, поставлених перед інвентаризаційною комісією, є дотримання принципу раптовості, який сприяє впорядкуванню роботи матеріально-відповідальних осіб, зобов'язує їх щоденно й правильно оформляти документи, підвищує їх відповідальність. При цьому, найбільший ефект дає поєднання раптових інвентаризацій каси та наявності предметів прокату.

Насамперед, при організації інвентаризаційного процесу предметів прокатного фонду слід чітко визначити об'єкти. Адже в залежності від об'єктів інвентаризації методика її проведення змінюється. Діяльність підприємств, що надають послуги прокату, має свою особливість, яка впливає на склад об'єктів інвентаризації. Зокрема, вона полягає в наявності предметів, які перебувають за межами підприємства, що значно ускладнює інвентаризаційний процес. Відповідно виділяємо дві основні групи об'єктів інвентаризації: предмети прокату, що знаходяться на підприємстві, та предмети прокату, що передані в користування клієнтам.

Слід зауважити, що роль інвентаризації предметів прокатного фонду, що знаходяться на підприємстві, не обмежується лише перевіркою їх фактичної наявності за допомогою перерахунку та встановлення надлишку або нестачі предметів прокату шляхом зіставлення фактичних залишків з даними бухгалтерського обліку. Під час інвентаризаційного процесу необхідно перевірити дотримання умов та порядку зберігання прокатного майна. Важливим моментом є оцінка технічного стану досліджуваних активів, оскільки від ступеня придатності безпосередньо залежатиме вартість послуг прокату предметів окремих асортиментних груп. У той же час необхідно звернути увагу і на правильність нарахування амортизації.

За результатами інвентаризації можуть виявити залежані та невживані предмети прокату, що не користуються попитом серед споживачів. На основі отриманої інформації приймають рішення щодо їх переоцінки, реалізації, використання в інших цілях, зниження вартості послуг прокату таких активів з метою отримання доходів від їх експлуатації (тобто передачі в прокат). Якщо в ході проведення інвентаризації виявляють пошкоджені одиниці предметів прокату, які потребують ремонту або підлягають списанню як непридатні для подальшого використання, то такі предмети не вносять до загального Інвентаризаційного опису, а формують окремий. Підлягає з'ясуванню ситуація, пов'язана з наявністю предметів прокату, які втратили придатність задовго до закінчення терміну їх корисного використання, та термін перебування в експлуатації предметів прокату, які вже списані.

Активи, передані в прокат, потрібно відображати в окремому інвентаризаційному описі на підставі договорів прокату, документів, які підтверджують факт відсутності зазначених об'єктів, тобто перебування таких предметів в прокаті (Акт приймання-передачі майна в прокат, спеціальні бланки суворої звітності форми № ПО-П1 “Замовлення-зобов'язання”, Відомість руху предметів прокату), і отримання оплати за надані послуги

прокату (спеціальні бланки суворої звітності форми № ПО-П2 “Квитанція”, чек, прихідний касовий ордер, банківська виписка). В даному випадку для зручності організації інвентаризаційного процесу замовлення-зобов’язання необхідно зберігати відокремлено за предметами, що видані напрокат, і тими, які вже повернуті.

Важливим напрямом проведення інвентаризації предметів, виданих напрокат, є виявлення факту неповернення їх у визначений строк. На основі отриманої під час інвентаризації інформації щодо прострочення термінів повернення предметів прокату та невчасного внесення оплати за користування ними встановлюється заборгованість клієнтів перед підприємством, що надає послуги прокату.

Отже, інвентаризація є дієвим інструментом забезпечення достовірного відображення інформації про предмети прокатного фонду підприємства та операції з ними в підсистемі бухгалтерського обліку. Шляхом проведення інвентаризації можна отримати впевненість в належному збереженні прокатного майна і його ефективному використанні.

Головацька С. І.
к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку,
Львівська комерційна академія

КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ: ВИМОГИ ТА ЯКІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ

Як галузь матеріального виробництва будівництво має ряд особливостей, які відрізняють його від інших галузей. Такі особливості пояснюються характером його кінцевої продукції, специфічними умовами праці, специфіки застосовуваної техніки і технології, організації виробництва, управління і матеріально-технічного забезпечення. Вказані чинники, у свою чергу, впливають на організацію бухгалтерського обліку будівельних підприємств, в тому числі на консолідацію їх фінансової звітності.

З метою координації виробничої, наукової та іншої діяльності, а також для вирішення спільних економічних та соціальних завдань, підприємства згідно з нормами чинного законодавства України можуть створювати об'єднання (рис. 1).

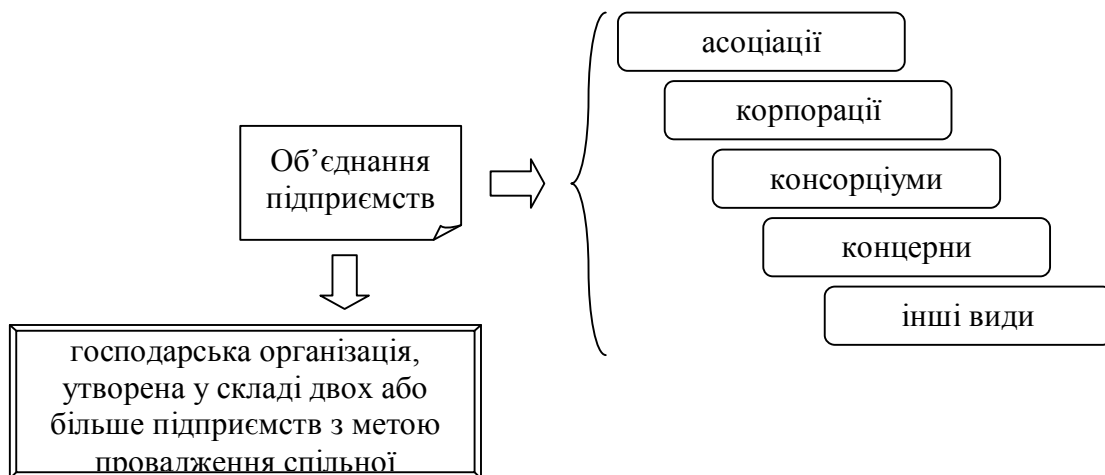


Рис. 1. Поняття та види об'єднань

Будівельні підприємства як суб'єкти господарювання (юридичні особи) зобов'язані складати фінансову звітність, а у випадку об'єднань будівельних підприємств консолідовану фінансову звітність.

Консолідована фінансова звітність - це фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств (тобто об'єднання) як єдиної економічної одиниці.

Консолідовану фінансову звітність складають шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства. При цьому, підлягають виключенню:

- балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві;
- сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;
- сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає частку меншості в капіталі та фінансових результатах дочірніх підприємств. Частку меншості визначають як добуток відсотку голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу та чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств, зменшеного (збільшеного) на суму нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій. Частку меншості відображають у консолідованому балансі окремо від зобов'язань та власного капіталу материнського підприємства.

З метою забезпечення основного призначення консолідованої фінансової звітності вона повинна відповідати певним якісним характеристикам, відображеним на рис. 2.



Рис. 2. Якісні характеристики фінансової звітності

Таким чином, консолідована звітність будівельних підприємств, як система узагальнених показників та як одне з інформаційних джерел аналізу діяльності об'єднання як суб'єкта господарських відносин (кредитних, інвестиційних, інших), повинна достовірно відображати фінансовий стан та результати діяльності об'єднань будівельних підприємств. Важливою умовою досягнення вказаного є дотримання вимог нормативно-правових документів при складанні консолідованої звітності.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 „Об'єднання підприємств”: наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 № 163 : [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність”: наказ Міністерства фінансів України від 30.07.1999 р. № 176 : [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0553-99>

Губачова О. М.,

*к. е. н, доцент, професор кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту,
Полтавський університет
економіки і торгівлі*

СУМНІВ ЩОДО ПОВНОТИ І ПРАВДИВОСТІ ІНФОРМАЦІЇ, ЩО НАДАЄТЬСЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ НАЦІОНАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Прогресивні перетворення, пов'язані з реформуванням бухгалтерського обліку в Україні є незворотними, цілеспрямованими і закономірними. Цей процес характеризує розвиток бухгалтерської науки і практики в Україні, перехід їх до більш досконалого якісного стану, поглиблення змісту і посилення впливу на внутрішнє та зовнішнє середовище.

У період ринкових перетворень здійснюється реструктуризація підприємств. Для ринкової економіки реструктуризація – це комплекс змін, спрямованих на підвищення конкурентних переваг, процес розвитку, імманентний існуванню підприємства. Реструктуризація ж вітчизняних підприємств здебільшого зводиться до зміни власника і організаційно-правової форми, а не до *підвищення бізнес-культури*: удосконалення загального світогляду менеджерів, а також стандартів ведення справ на підприємстві.

У даних умовах перед бухгалтерським обліком, як однією з функцій управління, також постають нові завдання. Прийняття і використання Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку – це, насамперед, забезпечення керівників і власників повною, правдивою і неупередженою інформацією про фінансовий стан і результати діяльності підприємств, зменшення ризику для кредиторів і інвесторів, можливості для більш ефективної міжнародної інтеграції; однакове розуміння фінансової звітності і зростання довіри до її показників в усьому світі.

Бухгалтерський облік призначений створювати інформаційну систему, яка задовольняє користувачів. Інформація - новий, найбільш прогресивний для сучасної епохи вид економічних ресурсів, який впливає на якість прийняття управлінських рішень. Сьогодні однією з проблем господарювання є незабезпеченість як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів повною і правдивою інформацією про фінансовий стан та результати діяльності підприємства, тобто неналежна реалізація бухгалтерським обліком і фінансовою звітністю своєї основної мети. Йдеться про проблему *визнання*, перш за все, активів, а відповідно й зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат і фінансових результатів, співвідношення між якими характеризує фінансовий стан підприємства.

Поняття активів не є для нас новим, але з 2000 року воно набуло нового змісту. Активи – це тепер не всі наявні матеріальні цінності, нематеріальні активи та кошти, які належать підприємству на певну дату, а також їх розміщення та використання, а майно, ресурси підприємства, що є носіями його

потенційних доходів, потенціалом підприємства, який має втілювати у собі майбутні економічні вигоди. Сплата боргів (погашення зобов'язань) призведе до зменшення активів і, відповідно, тих вигод, що вони у собі втілюють.

Переходячи на нову систему бухгалтерського обліку, необхідно було усвідомити її ринкову філософію і, відкриваючи Головну книгу, не механічно переносити залишки на нові рахунки, а разом із керівниками інженерно-технічних служб, перш за все, критично, з позицій майбутньої економічної вигоди, переглянути склад активів свого підприємства. Необхідно очистити активи - продати, списати майно, утримання якого обходиться дорожче, ніж користь від нього, здійснити реальну оцінку активів, зобов'язань і власного капіталу. Так, міжнародні аудиторські організації, підтверджуючи достовірність фінансової звітності, нерідко виключають зі складу активів занедбане незавершене будівництво, застарілі і майже не придатні до використання (але які продовжують використовуватися на підприємстві) основні засоби, нереальну дебіторську заборгованість, тощо. Звичайно, у результаті таких „уточнень” суттєво змінюються показники фінансового стану та результатів діяльності підприємства.

Всесвітньо відомий дослідник проблем управління Пітер Друкер писав: „Завдання номер один - вивільнення ресурсів, що використовуються на підтримку тих напрямів діяльності, які вже не сприяють підвищенню продуктивності та ефективності. Неможливо створити завтрашній день не позбавившись від учорашнього. Збереження того, що відходить безповоротно, потребує використання чималих сил і часу. На підтримку технологій і виробництв учорашнього дня організації витрачають свої рідкісні і цінні ресурси, і в першу чергу, сили і час найбільш досвідчених і висококваліфікованих співробітників” [1; с.105].

Недооцінка важливості питань, пов'язаних із визнанням активів призводить до порушення одного із найважливіших принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності - принципу обачності, у результаті чого завищується вартість активів, а відповідно, і власного капіталу, доходів. А, відповідно, і показники фінансових результатів – тобто подається неправдива інформація, і тим самим вводяться в оману користувачі фінансової звітності. Разом з тим, у нормативно-правових актах із бухгалтерського обліку і фінансової звітності чітко зазначено, що відповідальність за складання фінансових звітів та за відповідне розкриття інформації в них лежить на керівництві підприємства.

Другим важливим питанням щодо подання і розкриття інформації у фінансовій звітності є практика ненадання у фінансовій звітності національних підприємств інформації про застосовувану облікову політику.

Вимога щодо надання інформації про облікову політику підприємства у фінансовій звітності міститься і у МСБО 1 (п.7), П(С)БО 1 (п. 17, 19, 23, 25) [2, 3]. Так, у п. 25 зазначено, що облікову політику підприємства слід розкривати у Примітках до фінансових звітів для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам (п.19). Розкриття інформації про облікову політику та її зміни є передумовою зіставності (п. 17) і дасть можливість користувачам

порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди, а також фінансові звіти різних підприємств.

Нажаль, зазначені вимоги не реалізуються на практиці. У кращому випадку, на підприємствах України складається Наказ про облікову політику, інформація якого ніяким чином не представлена у фінансовій звітності. Причиною тому є недостатня увага до цього питання з боку регламентуючих органів, а також неузгодженість нормативних документів, що стосуються облікової політики.

Разом із тим, фінансова звітність кожного підприємства є відображенням не тільки досягнутих результатів діяльності, а також обраної ним облікової політики, зміни якої впливають на показники усіх форм фінансової звітності, а, відповідно, й на показники оцінки фінансового стану та ефективності діяльності підприємства, на підставі яких приймають рішення її користувачі. Отже, діюча практика ненадання у фінансовій звітності національних підприємств інформації про застосовувану облікову політику суперечить вимозі щодо надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Список використаних джерел:

1. Друкер Питер. Ф. *Задачи менеджмента в XXI веке.: пер. с англ. / П. Ф. Друкер* // - М.: Издательский дом „Вильямс”, 2001. - 272 с.
2. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996 від 16.07.1999 - [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>*
3. Верига Ю. А. *Бухгалтерський облік: нормативно-правові документи. Коментар: навч. посіб. / Ю. А. Верига, Г. І. Зима. – К.: ЦУЛ, 2009. – 656 с.*

Житний П. Є.

*к.е.н., професор, завідувач кафедри
банківської справи,*

СНУ ім. В. Даля (м. Луганськ)

ОБЛІК ІННОВАЦІЙ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Основою здійснення прогресивних економічних реформ та побудови нової економічної системи в Україні є реструктуризація виробництва на базі науково-технічного прогресу.

Джерелами фінансування інноваційної діяльності можуть бути підприємства, фінансово-промислові групи, малий бізнес, інвестиційні та інноваційні фонди, органи місцевого управління, державні фонди та приватні особи, які беруть участь у господарському обороті та тим чи іншим чином сприяють розвитку інноваційної діяльності. Проте всі вони потребують облікових даних для планування своєї діяльності та оцінки ефективності інвестицій в інноваційну діяльність підприємств України.

Дослідження нормативного поля регулювання науково-технічної та інноваційної діяльності в Україні свідчить про існування протиріч між чинними положеннями рамкового законодавства та порівняною слабкістю спектру інструментарію, який має бути застосованим для їх практичної реалізації. Однією з причин такого становища є недосконалість існуючої системи обліково-аналітичного забезпечення інноваційних процесів на підприємствах

Сьогодні все більшого значення набуває побудова адекватних систем формування інформаційного забезпечення управління інноваційною діяльністю на вітчизняних підприємствах, а також дієвих схем систематизації статистичних даних на регіональному, галузевому та державному рівнях для налагодження ефективної взаємодії з зовнішніми інформаційними структурами. Підприємства – юридичні особи всіх форм власності, які займаються інноваційною діяльністю подають до органів державної статистики наступні форми: 1-інновація „Обстеження технологічних інновацій промислового підприємства” (річна); № 1-технологія „Звіт про створення та використання високих технологій та об’єктів права інтелектуальної власності” (річна); № 3-наука (річна) „Звіт про виконання наукових та науково-технічних робіт”. У звітах наводять інформацію про обсяги виконаних наукових та науково-дослідних робіт, витрати на виконання робіт та джерела їх фінансування, чисельність наукових кадрів, обсяги реалізованої інноваційної продукції, кількість впроваджених інноваційних процесів, кількість придбаних підприємством нових технологій, кількість охоронних документів та патентів, використання високих технологій у виробництві тощо. Форми статистичної звітності повинні складатися за даними бухгалтерського обліку інновацій, що є досить проблематичним.

Бухгалтерський облік інновацій регулює П(С)БО 8 „Нематеріальні активи”. Якщо процес інновацій стосується запасів чи основних засобів, то їх оцінка повинна базуватись на вимогах П(С)БО 9 „Запаси” або П(С)БО 7 „Основні засоби”. При визначенні собівартості інновацій та відображенні в обліку доходів та витрат інноваційної діяльності, необхідно користуватися П(С)БО 15 „Дохід”, П(С)БО 16 „Витрати”, Типовим положенням з планування, обліку й калькулювання собівартості науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт.

За традиційними підходами обліково-аналітична система підприємства, має вирішувати наступні завдання:

- формувати релевантну інформацію про витрати на розробку інновації, наприклад у розрізі витрат за елементами;
- створювати можливості обліку інновації за ланцюжком цінності, наприклад, на основі використання ABC метода, або обліку витрат за функціями;
- відображати вплив інновацій на приріст вартості бізнес-одиниці (організації, підприємства, групи і т. ін.) тобто ринкової вартості чистих активів;
- відображати достовірну інформацію про інновації у фінансовій звітності;
- надавати прогнозну інформацію для прийняття стратегічних рішень [1].

О.В. Кантаєва доповнює зазначений перелік завдань бухгалтерського обліку інноваційної діяльності та відносить до них:

- оцінку інноваційної діяльності;
- надання оперативної інформації для управління процесами розробки, впровадження і реалізації інновацій;
- ведення регістрів аналітичного та синтетичного обліку для відображення процесів інноваційної діяльності [2, с. 60].

Вважаємо за доцільне розширити коло завдань бухгалтерського обліку інноваційної діяльності завданнями, які відображають взаємозв'язки з бізнес-оточенням та особливості моделювання бізнес-процесів інноваційно-орієнтованих підприємств, а саме:

- облік тенденцій інноваційної діяльності підприємств відповідної ніші;
- фіксація зовнішніх факторів впливу на конкурентоспроможність інноваційного підприємства;
- стратегічний облік інновацій.

Система бухгалтерського обліку інноваційної діяльності має базуватися на певних принципах інноваційного розвитку підприємства, а саме: розгляду інноваційного продукту як об'єкта бухгалтерського обліку; відображення інновацій на рахунках бухгалтерського обліку як кількісно визначених і відокремлених об'єктів; розширення змісту й переліку об'єктів обліку через розширення розуміння інвестицій як вкладень не тільки в основний капітал і нематеріальні активи, а й у наукові дослідження і розробки, у людський капітал; накопичення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на інноваційні заходи за етапами становлення інновацій

Сучасна облікова система не обмежується функцією фіксації та систематизації фактів господарського життя суб'єктів господарювання, а вимагає підтримки прийняття рішень щодо визначення конкурентної позиції підприємства, оцінки різноманітних складових інтелектуального капіталу, розробки планів інноваційної діяльності та стратегії інвестування. Система бухгалтерського обліку здійснює вагомий вплив на організацію діяльності бізнес-одиниці шляхом формування інформаційної бази управління.

Список використаних джерел:

1. Кузнецова Л. Н. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения инновационного развития хозяйствующих субъектов с использованием инструментария бенчмаркинга / Л. Н. Кузнецова – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://innclub.info/wp-content/uploads/2011/06.doc>.

2. Кантаєва О. В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія : монографія / О. В. Кантаєва – Житомир : ФОП Кузьмін Дн. Л., 2010. – 424 с.

Зюкова М. М.,
*к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту*
Вороніна В. Л.,
*асистент кафедри
бухгалтерського обліку і
аудиту,
Полтавський університет
економіки і торгівлі*

ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ

Матеріальною основою виробничого процесу виступають засоби праці, які характеризують технічний та економічний рівень розвитку суспільства і виступають необхідним елементом виробництва, обігу та надання послуг. На підприємствах сукупність засобів праці, які застосовують, набуває економічної форми основних засобів. У виготовленій продукції знаходить своє відображення частина вартості основного капіталу, яка є пропорційною його зносу. Зношення є основою амортизації. Тобто, величина амортизаційних відрахувань показує ступень зносу об'єктів основного капіталу. Принциповою відмінністю зносу та амортизації є те, що знос – це поступове втрачання основним капіталом своєї вартості, а амортизація – це поступове перенесення його вартості на виготовлений продукт. В економічній літературі впродовж багатьох років питання сутності амортизації та її ролі не втрачає своєї актуальності.

Сучасна законодавча концепція амортизації регламентується П(С)БО 7 „Основні засоби” та Податковим кодексом України (далі - ПКУ) від 2 грудня 2010 р. № 2756-УІ (із змінами і доповненнями), які визначають методологічну та правову бази для визнання амортизації та обліку амортизаційних відрахувань.

Державна амортизаційна політика включає наступні складові: визнання, класифікація, оцінка основних засобів, порядок змін первісної та балансової вартості основних засобів та визначення їх справедливої вартості; методи, норми та порядок нарахування амортизації.

Податкова концепція амортизації полягає у встановленні зв'язку між доходами підприємства від реалізації продукції, виготовленої з використанням певної кількості основних засобів та між податком на прибуток, сплаченим підприємством.

Із введенням у дію Податкового кодексу, передбачено пооб'єктний облік основних засобів у межах 16 груп та визначено мінімально припустимі терміни корисного використання основних засобів від 2 до 20 років в залежності від групи, до якої належить відповідний об'єкт основних засобів [1].

П(С)БО 7 „Основні засоби” (п.5) встановлено, що для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікують за групами (виділено 9 груп основних засобів) [2].

Отже, у бухгалтерському обліку будівлі, споруди та передавальні пристрої обліковують у складі однієї групи, а у податковому обліку виділяють у складі групи 3 окремі підгрупи для обліку будівель, споруд та передавальних пристроїв із визначенням для кожної з підгруп різного мінімально допустимого строку корисного використання, що на нашу думку є доцільним, так як дійсно, будівля експлуатується значно довше, ніж передавальний пристрій. Крім того, П(С)БО 7 „Основні засоби” виділено групу „Інші необоротні матеріальні активи”, на відміну від податкового, де останньою 16 групою є довгострокові біологічні активи. На нашу думку, П(С)БО 7 „Основні засоби”, виділяючи окрему групу „Інші необоротні матеріальні активи” надає ширші можливості підприємству щодо ідентифікації приналежності об’єктів до складу інших необоротних матеріальних активів.

Згідно з ПКУ, нарахування амортизації здійснюють впродовж строку корисного використання (експлуатації) об’єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об’єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняють на період його виводу з експлуатації. Згідно з ПКУ вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, яку амортизують, - це первісна або переоцінена вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Однак, тут необхідно звернути увагу на те, що Податковий Кодекс не дає тлумачення поняття „ліквідаційна вартість”, однак використовує цей термін. Проте, у п.14.1.84. ПКУ зазначено, що інші терміни для цілей розділу III використовуються у значеннях, визначених Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та національними і міжнародними положеннями (стандартами) фінансової звітності, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Отже, при визначенні ліквідаційної вартості основних засобів необхідно керуватись визначенням, наведеним у П(С) БО 7 „Основні засоби”, згідно якого ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією). Підприємство має при зарахуванні об’єкта основних засобів на баланс визначити його ліквідаційну вартість, яка вираховується з первісної вартості при визначенні об’єкта амортизації.

Амортизація основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку нараховується із застосуванням одних і тих же методів, що визначено П(С)БО 7 „Основні засоби” та Податковим Кодексом, а саме: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого.

Наказом МФУ „Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку” від 18.03.2011 №372 до п. 29 П(С)БО 7 „Основні засоби” внесено доповнення, що нарахування амортизації при застосуванні

виробничого методу амортизації припиняється з дати, що настає за датою вибуття об'єкта основних засобів. Крім того, п.145.1.9. ПКУ визначено, що нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Отже, метод нарахування амортизації щодо кожного об'єкта основних засобів у фінансовому та податковому обліку має бути однаковий.

Логічним є внесення змін Наказом МФУ „Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку” від 18.03.2011 N 372 п.3.6., в якому зазначено, що нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

Як і для основних засобів в ПКУ по групах інших необоротних матеріальних активів встановлено мінімально допустимий строк корисного використання. Ми підтримуємо думку проф. Бондаря М.І [3], що цю норму доцільно використовувати при визначенні строку корисного використання з метою амортизації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку. Відповідно, необхідно внести зміни до П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”.

Таким чином, підсумовуючи досліджені теоретичні та методологічні аспекти амортизаційної політики, необхідно зазначити, що Податковим кодексом України наближено правила визначення амортизаційних відрахувань у податковому обліку до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Сучасна Податкова концепція передбачає ведення обліку основних засобів з метою нарахування амортизації за кожним окремим об'єктом основних засобів, на відміну від попереднього загальногрупового варіанта нарахування амортизації, який діяв до прийняття Податкового кодексу.

Список використаних джерел:

1. *Податковий кодекс України: Кодекс від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електрон. ресурс] – Режим доступу: [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)*
2. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)*
3. *Бондар М. І. Амортизація основних засобів: облік та оподаткування / Бондар М. І., Бабіч В. В. // Вісник ЖДТУ Серія: Економічні науки. – 2011. - № 1 (55), С.31-34*
4. *Довгопола Н. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів / Н. Довгопола, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – с. 3-13.*
5. *Чабаненко Ж. М. Особливості фінансового обліку основних засобів // Економічний простір. – 2012. - № 57 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http:// http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2012_57/statti/42.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2012_57/statti/42.pdf)*

Канак Й.В.,

к.е.н., доцент кафедри

бухгалтерського обліку,

Львівська комерційна академія

ПРОГРАМИ ЛОЯЛЬНОСТІ КЛІЄНТА: ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

В умовах підвищення конкуренції, суб'єкти господарювання все частіше здійснюють комплекс маркетингових заходів для стимулювання придбання товарів, робіт (послуг) та стимулювання наступних продаж. З цією метою у різних галузях економіки використовують програми лояльності клієнта. Якщо покупець купує товари або отримує послуги, суб'єкт господарювання винагороджує його балами (бонусами). Покупець може отримати свою винагороду у вигляді товарів чи послуг отриманих безоплатно або зі знижкою відповідно до набраних балів (бонусів). Функціонування зазначених програм та їх суть залежить від специфіки здійснення окремих видів діяльності.

Суб'єкт господарювання може здійснювати програму лояльності клієнта самостійно або ж брати участь у програмі, яку реалізує третя сторона. Винагороди, які пропонуються за такими програмами, можуть включати товари чи послуги, що їх надає сам суб'єкт господарювання, та/або права на отримання товарів чи послуг від третіх сторін [2,3, 4, 5].

Від ефективного функціонування програми лояльності залежать кінцеві результати діяльності та конкурентоспроможність підприємства (установи) в цілому.

Важливе місце у стабільному і ефективному функціонуванні програми лояльності займає облік зазначених операцій. Від правильного відображення зазначених операцій у фінансовому та податковому обліку, залежить достовірність балансу та звіту про фінансові результати, правильне обчислення податку на додану вартість, податку на прибуток та податку на доходи фізичних осіб. Зазначені обставини підтверджують актуальність та перспективність теми дослідження.

Аналіз останніх публікацій та досліджень свідчить про те, що фактично відсутні публікації за зазначеною тематикою.

З метою оптимізації оподаткування та недопущення штрафних санкцій за порушення податкового законодавства в частині сплати податку на прибуток; ПДВ, податку на доходи фізичних осіб, через застосування звичайних цін[1], пропонується : бонуси визначати, як знижка – аванс, який у подальшому може бути використаний покупцем для оплати окремих видів товару, робіт (послуг), які пропонуються до продажу, або часткової оплати будь-якого товару, робіт (послуг) включаючи тютюн та алкоголь. Зазначене визначення має простежуватись і бути зафіксованим у:

1. Положенні про маркетингову політику або Бізнес-стратегії підприємства (Програмі лояльності клієнта), які варто затвердити наказом підприємства;

2. Обліковій політиці підприємства.

Необхідно зауважити, що існують певні обмеження, а саме, ціна продаж алкоголю та тютюну за мінусом знижки-авансу не може бути нижчою за мінімальні продажні роздрібні ціни.

Продаж будь-яких товарів, робіт (послуг), включаючи тютюн та алкоголь, може здійснюватись із повним або частковим використанням авансів (бонусів) для оплати.

На нашу думку, операції продажу без використання авансів, варто відображати наступними бухгалтерськими проведеннями:

Дт 301	Кт 702 – на суму продажу за мінусом знижки;
Дт 301	Кт 681 – на суму знижки – авансу (нарахованого бонусу);
Дт 702	Кт 641 – на суму податкового зобов'язання з ПДВ;
Дт 702	Кт 791 – на суму доходів без ПДВ;
Дт 643	Кт 641 – на суму ПДВ із знижки – авансу.

Операції продажу з використання авансів (бонусів), необхідно додатково відображати наступними бухгалтерськими проведеннями:

Дт 361(377)	Кт 702 – на суму використаних бонусів;
Дт 702	Кт 643 – на суму ПДВ із знижки – авансу;
Дт 702	Кт 791 – на суму доходів без ПДВ;
Дт 681	Кт 361(377) – зарахування авансів в рахунок оплати товару.

Рекомендації та пропозиції за результатами проведених досліджень дозволяють визначити бонуси, як знижку-аванс, які необхідно закріпити у Положенні про маркетингову політику або Бізнес-стратегії підприємства (Програмі лояльності), які затверджені наказом підприємства та Обліковій політиці на звітний період. Окрім цього, зазначені пропозиції дозволять організувати облік у відповідності до П(С)БО, МСФЗ та податкового законодавства.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 № 2755-VI: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-vi>.
2. Тлумачення КТМФЗ 13 „Програми лояльності клієнта”: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_059.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 „Дохід”: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_025.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 „Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_051.

Кармазіна Н. В.,
*к. н. держ. упр., доцент кафедри
обліку і аудиту,
Академія муніципального
управління, м. Київ*

ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ РЕГІОНАЛЬНИХ ПРОМИСЛОВИХ КОМПЛЕКСІВ

Стратегічною метою реформування економіки України є створення соціально орієнтованої ринкової економіки, яка б на основі розвитку національного конкурентоспроможного виробництва забезпечила збалансований розвиток регіональної економічної системи, гідний рівень життя населення, добробут нації в цілому. Отже, ключовим завданням економічної політики держави є підвищення її конкурентоспроможності та створення для цього відповідних умов [2; 3]. При цьому держава має важливий інструмент економічного впливу – податкову систему.

Глобалізаційні та інтеграційні процеси висувають нові вимоги до податкової системи регіонів. Ринкове реформування економіки супроводжувалося неодноразовими спробами удосконалити податкову систему шляхом прийняття окремих законодавчих актів, які не враховували реальний стан економіки.

Реформування податкової системи повинне проводитися згідно з пріоритетами державної політики щодо соціально-економічного регіонального розвитку, сприяти сталому економічному зростанню шляхом лібералізації податкової системи на основі виваженої політики, забезпечувати достатній обсяг сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів, встановити ліберальне ставлення до платників регіонального промислового комплексу, які сумлінно виконують свої податкові зобов'язання, і посилити відповідальність за несплату податків [1].

Незважаючи на те, що проблема податкового регулювання активно обговорюється вітчизняною науковою спільнотою практично впродовж усіх років незалежності, окремі її аспекти до кінця не з'ясовані. Для забезпечення розвитку економіки України, пожвавлення підприємницької діяльності необхідно створити податкову систему, яка поряд із забезпеченням державних доходів буде спроможною ефективно здійснювати регулюючу функцію. Запровадження спеціальних інструментів податкового регулювання, покликаних стимулювати підприємницьку діяльність, доцільне лише у контексті загального реформування податкової системи країни. Проте, у Податковому кодексі України [4] не усунено недоліки сучасної податкової системи, склад і структура податків, що не дає підстав очікувати суттєвого зниження податкового навантаження на господарюючих суб'єктів. Крім цього, вказані у Податковому кодексі України механізми нарахування та сплати

окремих платежів не гарантують достатнього спрощення податкового поля, не забезпечують стимулюючого впливу оподаткування на підприємницьку діяльність суб'єктів регіонів, та не активізують регулюючої функції податків, що унеможливило дієво вплинути на поліпшення якісної поведінки виробничо-економічних систем та її структурно-динамічних характеристик.

Існуюча обмеженість використання інституціонального підходу при розв'язанні проблем податкового регулювання регіонального промислового комплексу має свої пояснення, основні з яких, на нашу думку, такі:

- по-перше, це наслідок прискореної побудови податкової системи на початковому етапі ринкових перетворень переважно на основі політичної волі, а не на фундаментальних надбаннях теорії та економічних розрахунках. Така побудова, хоча й ґрунтувалася на найбільш ефективних світових зразках, однак, як відомо, призвела до багатьох суперечливих результатів. Що ж стосується розбудови інституціональних структур, то це надзвичайно складний та повільний процес;

- по-друге, не виправдалися сподівання, що в міру зміцнення й розширення ринкових відносин суспільно-економічна субстанція податку та оподаткування в цілому набудуть рис досконалості згідно з притаманною ринку спонтанною самоорганізацією;

- по-третє, переважання (яке домінує й сьогодні) правового, а в деяких випадках навіть процесуального бачення шляхів подолання кризового стану над поступовою й науково виваженою розбудовою інституту податкової політики. Хоча сьогодні правова база залишається вкрай недосконалою, проте обмеження проблеми прийняттям нових або внесенням змін до чинних законів не сприяє її вирішенню.

Критично важливою є розбудова такої інституціональної структури, яка здатна об'єднати соціально-філософські, економічні та правові аспекти податкового регулювання на рівні регіонів [5].

Незважаючи на достатню теоретичну розробленість питань щодо запровадження інструментів податкового регулювання у регіональних економічних системах, а також досвід їх ефективного застосування у багатьох країнах світу, в Україні й досі не використовуються дієві інструменти податкового впливу на підприємницьку діяльність суб'єктів регіонального розвитку. Зазначені у Податковому кодексі України цільові функціонали та податкові важелі регулюючого впливу є недостатньо ефективними, не сприятимуть збільшенню фінансових можливостей господарюючих суб'єктів регіонів у процесах відтворення капіталу, а тому в умовах ресурсних обмежень потребують удосконалення за рахунок реінжинірингу податкової системи з встановленням об'єктів докладання зусиль на певних інструментах податкового регулювання.

Список використаних джерел:

1. Єфименко Т. І. Основні напрямки трансформації податкової системи в Україні / Т. І. Єфименко // *Фінанси України*. – 2007. – № 9. – С. 9-13
2. Куценко Т. Ф. Бюджетно-податкова політика регіонів [Текст] / Т. Ф. Куценко. – К.: КНЕУ, 2006. – 508 с.
3. Квасовський О. Р. Проблеми наукової систематизації принципів оптимального оподаткування / О. Р. Квасовський // *Фінанси України*. – 2010. – № 2. – С. 105 -108.
4. Податковий кодекс України // *Відомості Верховної Ради (ВВР): [Електронний ресурс]*. – 2010 р. – № 2755-VI. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика) : [монографія] / Л. Л. Тарангул. – Ірпінь : Акад. ДПС України, 2009. – 286 с.

Карпенко Є. А.

*к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту,
Полтавський університет
економіки і торгівлі*

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ РЕГІСТРІВ ОБЛІКУ СУБ'ЄКТАМИ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Основні засади здійснення діяльності суб'єктами малого підприємництва та побудови обліку регламентовано Господарським та Податковим кодексами України, Законом України, „Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні”, П(С)БО) 25 „Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”.

Відповідно до ст. 55 Господарського кодексу України [2] суб'єкти господарювання залежно від кількості працюючих та доходів від будь-якої діяльності за рік можуть належати до *суб'єктів малого підприємництва*, у тому числі до суб'єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва.

Суб'єктами мікропідприємництва є:

фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи-підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Суб'єктами малого підприємництва є:

фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Однією із форм державної підтримки суб'єктів малого підприємництва є спрощення ведення бухгалтерського обліку і складання звітності. З цією метою Міністерством фінансів України прийнято ряд законодавчих актів, які

спрощують ведення обліку та складання фінансової звітності.

Зокрема, П(С)БО 25 „Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва” передбачає можливість складання фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва, а також складання спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва, тими юридичними особами, що мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат без подвійного запису. За цими звітами інформація надається більш агреговано, ніж у фінансовій звітності, що передбачена для складання іншими підприємствами.

Для полегшення складання Фінансового звіту суб'єктами малого підприємництва Міністерство фінансів України розробило Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [9], якими виділяють просту та спрощено форму бухгалтерського обліку.

Проте необхідно наголосити, що регістри, запропоновані в цих методичних рекомендаціях передбачають застосування спрощеного плану рахунків бухгалтерського обліку доходів і витрат [10], який раніше для обліку витрат містив рахунки 84 та 85, які на сьогодні виключені, а натомість введені рахунки 90, 91 та 96. Це було зумовлено змінами, внесеними до форми Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва.

Нажаль методичні рекомендації [9] та Відомості 1-м – 5-м все ще містять рахунки 84, 85, а не 91 та 96. Разом із тим, деталізація інформації, яка наводиться у регістрах спрощеної форми обліку не дозволяє без додаткових трудових витрат заповнити Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва.

Наприклад, інформація за рахунком 37 „Розрахунки з різними дебіторами” у відомостях 1м – 5м наводиться агреговано, тоді як у Фінансовому звіті суб'єкта малого підприємництва необхідно наводити інформацію окремо за дебіторською заборгованістю за товари роботи послуги, за розрахунками з бюджетом, за іншою дебіторською заборгованістю та за резервом сумнівних боргів, аналогічна ситуація спостерігається і в розрізі видів власного капіталу, для яких спрощеним планом рахунків передбачений лише один рахунок 40.

На нашу думку, все це унеможливорює правильність ведення обліку та надання достовірної інформації на основі спрощеного плану рахунків та регістрів обліку суб'єктів малого підприємництва і змушує самотійно модифікувати відомості 1-м – 5-м, вводити додаткові субрахунки в спрощений план рахунків, що приводить до додаткових трудових витрат.

За ради справедливості відмітимо, що введення додаткових субрахунків не заборонено законодавством, але незрозуміло чому це не може бути зроблено на законодавчому рівні у відповідності з тією формою Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва, який передбачений П(С)БО 25.

Також необхідно відмітити, що Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено можливість малими підприємствами ведення бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 „Витрати за елементами”. Проте, на нашу думку, використання лише 8 класу рахунків також не дозволяє без додаткових вибірок

заповнити форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва, яка є актуальною на сьогодні.

Все це, а також існування терміну „мале підприємство” в Інструкції, яке на сьогодні виключено з інших нормативно-правових актів, вносить додаткову плутанину при веденні обліку у суб'єктів малого підприємництва, керівники яких і так досить часто не можуть собі фінансово дозволити наймати висококваліфікованих фахівців з обліку, а тому намагаються вести облік та складати звітність самотійно.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України // [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Господарський кодекс України // [Електрон. ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
3. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні. Закон України від 22 березня 2012 р. № 4618-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=4618-17>.
4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (зі змінами та доповненнями) // [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/>
5. Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2011 р. № 720 (зі змінами та доповненнями) // [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
6. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: наказ Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 422 (зі змінами та доповненнями) // [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc>
7. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186 (зі змінами та доповненнями). // [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show>.

Курило Г. М.,
к. е. н, Ph. D., доцент,
Національна академія статистики,
обліку та аудиту

РЕФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ДО МСФЗ: ПРОБЛЕМИ І ШЛЯХИ ЇХ ПОДОЛАННЯ

Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності не можна розглядати як єдину ціль реформування національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. У реальності реформа повинна бути набагато глибшою і полягати у будові ефективної надбудови над новим типом господарських відносин в Україні. У наслідок чого буде створене середовище, спроможне забезпечувати формування корисної, неупередженої і об'єктивної інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Неможливість, нереальність переходу до МСФЗ «за один день» обумовлена необхідністю здійснення цілого комплексу взаємопов'язаних заходів. Тому природно, що в процесі реформування будуть виникати різноманітні труднощі. Можливо виокремити ряд проблем, які уповільнюють як темп так і процес реформування.

1. Постійне оновлення МСФЗ – в останні декілька років МСФЗ зазнають суттєві концептуальні зміни та по суті представляють щось на кшталт, «рухаючій мішені», потрапити в якій – складне завдання навіть для досвідченого стрільця. З одного боку, необхідно своєчасно адаптувати нові терміни МСФЗ в українську юридичну термінологію. З іншої сторони, для того, щоб запобігти морального старіння національних положень (стандартів) (адже перехід до МСФЗ передбачається не для всіх категорій суб'єктів господарювання), в процесі їх розробки Міністерству фінансів необхідно паралельно відслідкувати всі наявні проекти і розробки КМСФЗ та РМСФЗ.

2. Зменшення в окремих випадків статусу документа, що розробляється – наприклад, замість окремого Положення про облікову політику підприємства Мінфіном України спочатку було впроваджено П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансової звітності», де поверхнево пояснено як чином відображуються в звітності зміни облікової політики, а потім опубліковано Лист «Про облікову політику» з деякими поясненнями - рекомендаціями, т. ч. прийнято документ третього рівня значущості системи регулювання бухгалтерського обліку. Відсутні будь-які нормативні документи, які регламентували методологію ведення обліку таких об'єктів як умовні зобов'язання та умовні активи, події що сталися після дати балансу, договори концесії надання послуг, угоди про розподіл продукції, угод з венчурними компаніями. Поки що не прийняті відповідні доповнення до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», покликанні закріпити ті значні зміни, які відбулися в останній час в національному бухгалтерському обліку. Заради справедливості зазначимо про внесені зміни в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» стосовно

підприємств (організацій, установ), які зобов'язані складати фінансову звітність за МСФЗ. Проте ці зміни потребують розширеного тлумачення і бажано з приведенням прикладів, які дадуть можливість більш зрозуміло з'ясувати їх сутність та сферу використання, включаючи необхідний інструментарій. Також доречно, щоб всі внесені зміни і доповнення з відповідними поясненнями мали континуальний характер.

3. Незадовільне застосування на практиці національних П(С)БО зокрема П(С)БО 31 «Фінансові витрати», 32 «Інвестиційна нерухомість», 34 «Платіж на основі акцій». З нашої точки зору, положення цих стандартів майже не знайшли відображення в бухгалтерському обліку та фінансової звітності. Це також стосуються і інших стандартів, що не використовуються для підготовки звітності. По суті вони носять декларативний характер. І, як правило, потребують професійного судження бухгалтера.

4. Людський фактор – середній рівень знань бухгалтерів та інших фахівців, що беруть участь у підготовці і висловлюванні думки про якість фінансової звітності, підготовленою відповідно з МСФЗ, залишається доволі низьким. За великим рахунком кваліфіковані аудиторські та консалтингові послуги в даній області можуть надавати лише компанії великої «четвірки», що працюють в Україні і невелика кількість аудиторських фірм, де працюють сертифіковані аудитори рівня? Також, часто і керівники підприємств негативно відносяться до МСФЗ, бо це вимагає значні грошові витрати. Без публічних обговорень (на круглих столах, семінарах, сайтів Мінфіну тощо) важливості застосування МСФЗ якісні зрушення в цій царині відбуватимуться повільно, повільніше ніж потрібно.

5. Орієнтація бухгалтерського обліку на вимоги податкових органів залишається головною перешкодою на шляху реформування бухгалтерського обліку. Хоча по-правді кажучи, в останні два роки – 2010/2012, після введення в дію Податкового кодексу відбулось часткове наближення податкового і бухгалтерського обліку. Втім у багатьох випадках керівники підприємств побоюються, що в наслідок впровадження МСФЗ та переходу до абсолютно прозору фінансову звітність в них не залишаться резерви зменшення об'єкта оподаткування. Доцільно, остаточно, розділити бухгалтерський облік та податкову звітність. Підприємства повинні скласти податкову звітність виходячи з норм податкового законодавства, виключно для цілей оподаткування. А бухгалтерський облік вести виключно в своїх інтересах з нахилом на управлінський облік, за прикладом США. Тоді зникне дуалізм обліку. З'явиться можливість всебічного аналізу діяльності підприємства і прийняття якісних, доречних та своєчасних рішень.

6. Відсутність на даний час галузевих вказівок щодо застосуванню нових правил бухгалтерського обліку – один з найскладніших факторів, пов'язаний з незадовільним рівнем самих МСФЗ і відсутністю детальних інтерпретацій з приведенням конкретних прикладів їх застосування в конкретних ситуаціях (наприклад. специфіка обліку в переробному секторі економіки). У національних П(С)БО приводиться лише загальний опис методів оцінки, обліку тих чи інших об'єктів (операцій) обліку. Попередня практика, коли галузеві

міністерства та відомства (комітети) розробляли на базі засад Мінфіну галузеві вказівки, відсутня. Ми вважаємо, що цю прогалину необхідно заповнити спілкою професійних бухгалтерів та аудиторів. А ще краще, шляхом створення Національного інституту професійних бухгалтерів та аудиторів, який б об'єднав усі наявні об'єднання (спілки, ради тощо) бухгалтерів та аудиторів. Звичайно, за підтримкою уряду, т. як в цьому є нагальна потреба суспільства.

Узагальнююче викладене підкреслимо. Крім зазначених нами проблем, що перешкоджають (уповільнюють) процесу переходу України до МСФЗ існують і багато інші. Ми не претендували на аналіз усіх наявних проблем. В роботі проаналізовано найбільш суттєві за змістом фактори, які потребують всебічного аналізу і усунення або пом'якшення їх впливу на даний процес.

Ясна річ, необхідність переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності повинно бути усвідомлена всіма зацікавленими сторонами – урядом, бізнесовим середовищем, вченими-економістами, бухгалтерським суспільством.

Підсумовуючи переваги МСФЗ, підкреслимо, що для фінансових аналітиків і іноземних інвесторів, це – зрозумілість, прозорість, надійність, менше витрат на аналіз звітності. Для підприємств – менше витрат на залучення капіталу, одна система обліку, відсутність потреби узгодження фінансової інформації, послідовність управлінського (внутрішнього) та фінансового (зовнішнього) обліку, конвергенція стандартів шляхом їх адаптації до існуючих особливостей українського бізнесу. Для аудиторів – єдині принципи бухгалтерського обліку, можливість участі у розробці й прийняття стандартів, обмін досвідом, проведення практик-тренінгів в глобальному масштабі.

Мельник Т. М.

*ст. викладачка факультету аудиту,
Львівська комерційна академія*

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗАКУПІВЕЛЬ В ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТАХ

Реалізація інвестиційних проектів пов'язана із закупівлями значних обсягів матеріальних ресурсів, робіт та послуг.

Поняття „закупівлі” у сучасній практиці управління проектами має більш глобальний характер порівняно з традиційним розумінням, як етапу матеріально-технічного забезпечення. Головна відмінність міститься у більш широкому розумінні терміну „ресурси проекту”, які включають не тільки традиційні матеріально-технічні і трудові ресурси, але і весь необхідний спектр робіт і послуг за проектом.

Закупівлі в інвестиційних проектах мають, ряд особливостей, які впливають на побудову та організацію обліково-аналітичних і контрольних процесів.

По-перше, оперуючи терміном „закупівлі в інвестиційних проектах”, необхідно розуміти, що це чимала кількість господарських операцій, які знаходять різне відображення в бухгалтерському обліку підприємства та потребують застосування різних аналітичних процедур для їх дослідження. Це і господарські операції з придбання земельних ділянок, виробничо-торгівельного обладнання, інших основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, господарські операції із здійснення проектно-вишукувальних, будівельно-монтажних та інших робіт та господарські операції, пов'язані з споживанням юридичних, аудиторських, консалтингових, маркетингових, інформаційних та інших послуг.

По-друге, згідно із Зведенням знань з управління проектами, управління закупівельною діяльністю в проектах містить елемент фінансового управління, який включає в себе моніторинг платежів продавцю [1, с.337]. Відтак, для потреб управління в даному напрямку, необхідним є формування облікової інформації, не тільки про обсяги придбаних товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт та отриманих послуг, але й про стан дебіторської та кредиторської заборгованості, про здійснені платежі та ін.

По-третє, закупівлі, виступають об'єктом довгострокового та оперативного планування в інвестиційних проектах. А це, своєю чергою, зумовлює використання аналітичних процедур для оцінки виконання планових показників із закупівель у проекті.

По-четверте, закупівлі – це ділянка управління, якій притаманний високий рівень ризику. Через що функціонування обліково-аналітичного забезпечення управління закупівлями в інвестиційних проектах повинно бути зосереджено на виконанні завдань пов'язаних з ідентифікацією та попередженням проектних ризиків.

У Зведенні знань з управління проектами, облік розглядається, як складова інструментів та методів окремих бізнес-процесів підсистеми управління закупівлями в проекті[1, с. 272].

Процеси з управління закупівлями в інвестиційних проектах включають процеси: планування закупівель та придбань, планування контрактів, формування запиту продавцям (постачальникам), вибір продавців, адміністрування контрактів, закриття контрактів.

Облік як складова бізнес-процесів управління закупівлями в інвестиційних проектах присутній лише в двох останніх процесах, пов'язаних з адмініструванням та закриттям контрактів. Це пояснюється тим, що фактично лише в межах цих двох бізнес-процесів здійснюються господарські операції, які є об'єктами уваги обліку.

В частині бізнес-процесів, пов'язаних з адміністрування контрактів, облік зосереджений на функції інформування системи контролю за дотриманням контрактних зобов'язань та виконує наступні завдання:

- документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних із закупівлями в інвестиційних проектах;
- систематизація та узагальнення інформації про господарські операції, пов'язані із закупівлями в інвестиційних проектах;
- формування оперативної звітності про виконання контрактних зобов'язань.

Що стосується бізнес-процесів, пов'язаних із закриттям контрактів, то тут необхідно врахувати, що процес закриття контракту підтримує процес закриття проекту, оскільки включає в себе підтвердження того, що усі роботи і результати виконані в належному вигляді і можуть бути прийняті [1, с. 295]. У багатофазних проектах, закриття контрактів може стосуватися закриття окремої фази проекту. Поряд із цим, слід не забувати, що закриття контрактів у багатьох випадках, відбувається із причин їх розірвання.

Виходячи із цього, основна роль обліку, у даній групі бізнес-процесів управління закупівлями, фактично зводиться до збору та обробки інформації, для оцінки результатів роботи за контрактами. На цьому також наголошують і розробники Зведення знань управління проектами, стверджуючи наступне: „процес закриття контракту включає в себе і адміністративні функції, наприклад, оновлення обліково-звітних даних для відображення в них кінцевих результатів і архівування цієї інформації для використання в майбутньому” [1, с. 295].

Як бачимо, розробниками Зведення знань із управління проектами, запропоновано процесний підхід, за якого висвітлюються окремі завдання та інструменти обліку в підсистемі управління закупівлями інвестиційного проекту. Поряд із цим, у Зведенні знань з управління проектами не надано належної уваги топологічним ділянкам обліку. Це, в певній мірі, обмежує застосування Зведення знань із управління проектами, як методологічної основи, для побудови та організації обліку закупівель в інвестиційних проектах, оскільки поділ за топологічною ознакою дає змогу правильно визначити відповідні завдання кожної підсистеми та передбачати організаційні моделі

побудови роботи[3, с. 23].

Виходячи із інформаційних потреб, проектного менеджменту підприємства, облік закупівель необхідно вести в розрізі кількох аналітичних розрізів, наприклад: проект, центр фінансової відповідальності, відповідальний менеджер, контрагент, договір контрагента, замовлення, тощо. За таких обставин, необхідною умовою належної організації обліку закупівель у проектах є наявність відповідного програмного забезпечення, яке надаватиме можливість з поглибленою деталізацією опрацьовувати вхідні облікові дані та формувати оперативні та підсумкові управлінські звіти про закупівлі та стан розрахунків із контрагентами в проекті.

Список використаних джерел:

1. *Руководство к Своду знаний по управлению проектами. - Project Management Institute, Inc. Four Campus Boulevard Newtown Square, Pennsylvania 19073-3299 USA / США, 2004. –388с.*
2. Данилочкина Н. Г. Контролинг инвестиционных проектов / Н. Г. Данилочкина // *Электронный журнал: Управление предприятием.* – 2011. – № 6.
3. Сопко В. В. *Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник* / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. - К.: КНЕУ, 2004. — 411 с.

Озеран В. О.

*к.е.н., проф. кафедри
бухгалтерського обліку,*

Паславська О. О.

*аспірант кафедри
бухгалтерського обліку,
Львівська комерційна академія*

ДО ПИТАННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ В АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Облік витрат, пов'язаних із наданням автотранспортних послуг, є однією з ключових ділянок бухгалтерського обліку в автогосподарствах. Враховуючи організаційно-технологічні особливості транспортного процесу, необхідною передумовою для одержання своєчасної, достовірної та якісної інформації є застосування, як в системі управління, так і в практиці ведення бухгалтерського обліку науково обґрунтованої класифікації витрат.

Рациональна класифікація витрат у значній мірі пов'язана з процесом формування собівартості перевезень, оскільки вона впливає на правильність визначення витрат, понесених автотранспортним підприємством. Неналежна або ж неправильна класифікація витрат призводить до необґрунтованого віднесення витрат до собівартості перевезень і, як наслідок, викривлення показника собівартості та неправильного ціноутворення, що приводить до викривлених тарифів на автотранспортні послуги.

Проблемі класифікації витрат у різні періоди значну увагу приділяли такі вчені як Голов С.Ф., Захарченко Л.А., Кожарська Н.В., Нападовська Л.В., Палій В.Ф., Прохар Н.В., Череп А.В. та інші. Однак, єдиного підходу до класифікації витрат, яка б задовольняла інформаційні потреби користувачів до цього часу немає. Тому в практичній діяльності автогосподарств використовуються різні класифікаційні ознаки. При цьому також існують певні відмінності при обґрунтуванні підходів до класифікації витрат в різних країнах світу. Проблема полягає в тому, що важливо вибрати класифікацію витрат, яка найбільш повно відповідала б завданням дослідження та напрямкам їх реалізації в системі управління підприємством.

Так, Н.В. Кожарська вважає, що „класифікація – це метод пізнання об'єкта, тому наявність великої кількості ознак класифікації дозволяє підвищити ступінь вивченості об'єкта” [1, с. 43]. Відповідно, класифікація витрат передбачає їх поділ на економічно однорідні групи з метою планування, облікового відображення, економічного аналізу та контролю.

Кожне підприємство самостійно класифікує витрати за ознаками, що найбільшою мірою є зручними у практичному застосуванні та відповідають різним потребам управління. Проф. Л.В. Нападовська зазначає, що «”знак класифікації має бути рівно стільки, щоб можна було з їх допомогою отримати

найбільш повну інформацію з метою задоволення потреб різних груп споживачів” [3, с. 34].

Як свідчать наукові публікації, класифікація витрат на вітчизняних підприємствах переважно обмежується лише законодавчо встановленим переліком, тобто на практиці використовують лише дві класифікаційні ознаки, а саме: за елементами та статтями витрат, встановлені П(С)БО 16 „Витрати” та Методичними рекомендаціями з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті.

Проте, П(С)БО 16 „Витрати” [4], в силу своєї концептуальної спрямованості на розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності з метою задоволення потреб користувачів, взагалі не містить системної класифікації, а передбачене групування витрат носить узагальнений характер і здійснюється за окремими розрізненими ознаками: видами діяльності, функціональним призначенням, економічними елементами, способом перенесення вартості на продукцію, ступенем впливу обсягу виробництва і статтями. Н.В. Прохар вважає, що „такі класифікаційні ознаки можна виділити лише шляхом ґрунтового дослідження, осмислення і узагальнення змісту стандарту, так як вони чітко не виокремлені розробниками” [5, с. 47].

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті [2] підходи до класифікації витрат значно розширено. Її пропонується здійснювати за сімома ознаками: за місцем виникнення, за видами, за способом віднесення на собівартість, за ступенем впливу обсягів перевезень на рівень витрат, за складом, за звітними періодами та за доцільністю.

Однак, хоч класифікація за наведеними ознаками і є більш змістовною з точки зору організації управлінського обліку, але і вона має ряд суттєвих недоліків. Так, нею необґрунтовано об’єднуються в одну класифікаційну ознаку витрати за економічними елементами та витрати за статтями, тоді як вони є різними видами витрат і повинні мати самостійні класифікаційні ознаки. Це підтверджується і змістом П(С)БО 16, який передбачає відокремлене групування витрат як за елементами, так і статтями.

Окрім того, в Методичних рекомендаціях пропонується здійснювати класифікацію за місцем виникнення витрат в розрізі відокремлених структурних підрозділів. Незважаючи на детальний опис виконуваних процесів в автотранспортних підприємствах, класифікація витрат за цією ознакою зводиться лише до розподілу витрат основного, допоміжного і обслуговуючого виробництв.

На нашу думку, таке розмежування витрат не дає детальної інформації про сам процес перевезень, тому немає можливості відслідковувати і контролювати витрати на кожному етапі перевезень та виявляти їх вплив на результати діяльності. З огляду на це, для більш детальної класифікації витрат ми пропонуємо для автотранспортних підприємств ввести класифікаційну ознаку „за технологічними процесами перевезення”, що дасть змогу відокремити витрати понесені як на безпосереднє виконання перевезень, так і додаткові витрати, пов’язані з перевезеннями.

У розрізі цієї класифікаційної ознаки рекомендуємо виділяти такі витрати:

- витрати на вантажно-розвантажувальні роботи;
- витрати на безпосереднє перевезення (транспортування);
- витрати на митне оформлення вантажів;
- витрати на упакування;
- витрати на інформування про місцезнаходження вантажу;
- інші витрати з доставки (доставка до станції відправлення, доставка до складу отримувача).

Виділення класифікаційної ознаки «за технологічними процесами перевезення» дасть змогу не лише контролювати й аналізувати формування собівартості перевезень, а й мати оперативну інформацію про діяльність центрів відповідальності автогосподарства, оскільки центрами витрат запропонованої класифікації виступають як основні, так і допоміжні структурні підрозділи підприємства.

Список використаних джерел:

1. Кожарская Н. В. *Учет затрат организаций общественного питания* / Н. В. Кожарская, В. В. Кожарский – Минск: Соврем. Шк., 2007. – 240 с.
2. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: Міністерство транспорту України від 05.02.2001р. № 65.
3. Нападовська Л. В. *Управлінський облік* / Л. В. Нападовська – К.: Книга, 2004. – 544 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”: Наказом Мінфіну України від 31.12.1999 р. № 318.
5. Прохар Н. В. *Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: [монографія]* / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

Пеліпадченко Д. О.
*студент,
Одеський національний
політехнічний університет*

ПИТАННЯ ПЕРЕОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

В умовах запровадження в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) зростає кількість публікацій, які стосуються проблемних питань, що виникають під час застосування цих стандартів у практичній діяльності вітчизняних підприємств. Вищеназвана тема висвітлена у роботах С.Ф. Голова, В.М. Костюченка, Жолнер І.В. та у статтях Голуб Н.О., Кузіної Р.В., Засадного Б.А., Чалого І.Г. та інших [1, с. 27-28, 112-129, 138-141] [7, с. 70-74] [3] [7].

Але, разом із тим, у персоналу українських підприємств, насамперед, у бухгалтерів, виникає багато питань щодо переходу на міжнародні стандарти. Перш за все, такі питання виникають в обліку основних засобів, які є однією з найважливіших статей фінансової звітності будь-якого підприємства.

Правила відображення інформації про основні засоби підприємства у звітності, складеній за міжнародними стандартами, викладені, головним чином, у МСБО (IAS) 16 „Основні засоби”.

В Україні облік основних засобів регламентований П(С)БУ 7 „Основні засоби”, Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, які затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561.

Під час першого застосування підприємством МСФЗ виникає питання щодо необхідності обов'язкової переоцінки основних засобів.

Відповідно до пункту 16 П(С)БУ 7 підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт [6].

Відповідно до пункту 16 П(С)БУ 7 підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт [6].

Тобто на сьогодні національні стандарти бухгалтерського обліку не потребують від підприємства обов'язкової переоцінки основних засобів.

У міжнародних стандартах оцінка основних засобів регламентується § 29 МСБО (IAS) 16 „Основні засоби”, яким передбачено, що суб'єкт господарювання має обирати своєю обліковою політикою або модель

собівартості, або модель переоцінки, і йому варто застосовувати цю політику до всього класу основних засобів.

Модель собівартості передбачає, що після визнання активом, об'єкт основних засобів необхідно обліковувати за його *собівартістю* за мінусом будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності (§ 30 МСБО 16).

Собівартість – це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ (§ 6 МСБО 16).

Модель переоцінки передбачає, що після визнання активом, об'єкт основних засобів (справедливу вартість якого можна достовірно оцінити) варто обліковувати за *переоціненою сумою*, яка є його *справедливою вартістю* на дату переоцінки за мінусом будь-якої подальшої накопиченої амортизації та подальших накопичених збитків від зменшення корисності.

Переоцінки необхідно проводити з достатньою регулярністю так, щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду (§ 31 МСБО 16).

Справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами (§ 6 МСБО 16).

Справедливу вартість землі та будівель, як правило, визначають на основі ринкових свідчень за допомогою експертної оцінки, яку, як правило, здійснюють професійні оцінювачі. Справедливою вартістю машин та обладнання є, як правило, їхня ринкова вартість, визначена за допомогою експертної оцінки (§ 32 МСБО 16).

Частота переоцінок залежить від змін справедливої вартості переоцінюваних об'єктів основних засобів. Якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, необхідно проводити подальшу переоцінку. Деякі об'єкти основних засобів можуть зазнавати значних і непостійних змін справедливої вартості, потребуючи щорічної переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для об'єктів основних засобів лише з незначною зміною справедливої вартості. У такому разі достатньо оцінювати їх кожні три або п'ять років (§ 34 МСБО 16) [5].

Отже, якщо обліковою політикою підприємства передбачено, що на дату балансу основні засоби відображають за переоціненою сумою (модель переоцінки), то підприємство зобов'язане на кожну таку дату проводити відповідні переоцінки об'єктів. Якщо ж обліковою політикою передбачено відображення основних засобів на дату балансу за їх собівартістю за мінусом накопиченої амортизації (модель собівартості), то проведення переоцінки не є обов'язковим.

Тому в документі про облікову політику підприємства у випадку його переходу на МСФЗ обов'язково необхідно відобразити, яку модель собівартості чи переоцінки обирає підприємство.

На нашу думку, підприємству, яке здійснює діяльність у сфері виробництва товарів, краще встановлювати в документі про облікову політику модель обліку основних засобів за собівартістю у зв'язку з недоцільністю регулярного проведення їх переоцінки.

Список використаних джерел:

1. *Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практичний посібн. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко – К.: Лібра, 2004. – 880 с.*
2. *Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посіб. / І. В. Жолнер – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.*
3. *Засадний Б. Складання та подання фінансових звітів відповідно до МСФЗ / Б. Засадний // „Справочник экономиста”. – 2008. – № 1 (49), с. 53.*
4. *Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561 // Бухгалтер. – 2011. – № 42.*
5. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 16 „Основні засоби” / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id*
6. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 21 (09.06.2000), ст. 871.*
7. *Чалый И. Международные стандарты финансовой отчётности: особенности национальной имплементации / И. Чалый // Зеркало недели. Украина. – 2011. – 01.07.2011. – № 24.*

Попітін Т. В.
*асистент кафедри
бухгалтерського обліку,
Львівська комерційна академія*

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ПІДПРИЄМСТВА

Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Питання встановлення облікової політики належать до компетенції власника (власників) підприємства, органу, уповноваженому управляти державним майном, органу, уповноваженому управляти корпоративними правами держави [7].

Цей же Закон для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов’язує проводити інвентаризацію активів і зобов’язань, під час якої перевіряти і документально підтверджувати їх наявність, стан і оцінку.

Можливість власника (керівника) підприємства самостійно визначати об’єкти і періодичність проведення інвентаризації (крім випадків, коли її проведення є обов’язковим згідно з законодавством) дає змогу трактувати її як одну із складових облікової політики підприємства.

Єдиним нормативним документом в Україні, який регламентує розробку облікової політики та складання розпорядчого документу щодо її реалізації є лист Міністерства фінансів “Про облікову політику”. Але інформації стосовно організації інвентаризаційної роботи на підприємстві та відображення її в наказі про облікову політику лист не містить. Подібна ситуація спостерігається і у законодавстві Росії, Республіки Білорусь, Молдови, Казахстану тощо.

Законодавство Росії в Положенні бухгалтерського обліку 1/2008 “Облікова політика організації” відносить інвентаризацію до способів бухгалтерського обліку та зазначає, що порядок проведення інвентаризації активів і зобов’язань організації має бути затверджений її обліковою політикою [5]. В Інструкції з бухгалтерського обліку “Облікова політика організації” Республіки Білорусь інвентаризація згадується тільки як спосіб бухгалтерського обліку [2]. У Національному стандарті бухгалтерського обліку (НСБО) 1 “Облікова політика” [4] Республіки Молдова та Методичних рекомендаціях з розробки облікової політики організацій [3], які діють у Республіці Казахстан, про інвентаризацію навіть не згадують. Хоча варто зауважити, що у Методичних рекомендаціях є додаток 1, в якому наведений приклад документа, яким затверджується облікова політика, але який носить тільки ілюстративний характер. Окремим пунктом там відображений порядок проведення інвентаризації окремих об’єктів обліку.

Таким чином, у зв’язку з відсутністю відповідних нормативних документів суб’єкти господарювання наказом про облікову політику визначають тільки

вимогу законодавства щодо проведення інвентаризації та затверджують постійно діючу комісію у складі керівника підприємства або його заступника (голова комісії), головного бухгалтера, керівників структурних підрозділів. Склад інвентаризаційної комісії може наводитися у додатку до наказу.

Тому, вважаємо за доцільне у наказ про облікову політику включити такі пункти щодо організації інвентаризаційної роботи на підприємстві.

1. З метою забезпечення достовірності даних про наявність матеріальних цінностей проводити інвентаризаційну роботу на підприємстві відповідно до Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69.

2. Затвердити склад постійно діючої інвентаризаційної комісії (додаток № _);

3. Постійно діюча інвентаризаційна комісія:

- здійснює планування інвентаризаційної роботи;
- проводить інструктаж із членами робочих інвентаризаційних комісій;
- здійснює контрольні перевірки правильності проведення інвентаризації, а також вибіркові інвентаризації товарно-матеріальних цінностей;
- розглядає письмові пояснення осіб, які допустили нестачі або псування цінностей;

- відображає у протоколі свої пропозиції щодо врегулювання виявлених нестач і втрат, а також щодо заліку пересортиці;

- проводить профілактичну роботу із забезпечення збереження цінностей, заслуховує на своїх засіданнях керівників підрозділів з цього питання;

- проводить роботу по вдосконаленню процесів проведення інвентаризації.

3. Інвентаризацію проводити не раніше 1 жовтня кожного року.

4. Створення робочих інвентаризаційних комісій визначається наказом керівника підприємства.

5. Розмір збитків, що стягуються з винної в нестачі особи, керуючись Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116, визначати шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки.

Список використаних джерел:

1. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків : затверджена Міністерством фінансів України від 11.08.94 р. № 69. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.

2. Инструкция по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" : утвержденная Министерством финансов Республики Беларусь от 17.04.2002 г. № 62. – [Электрон. ресурс]. – Режим доступа : <http://pravo.levonevsky.org/bazaby11/republic40/>.

3. Методические рекомендации по разработке учетной политики организаций : рекомендовано к применению Экспертным Советом

Министерства финансов Республики Казахстан по вопросам бухгалтерского учета и аудита от 24.01.2005 г. № 1. – [Электрон. ресурс]. – Режим доступа : <http://www.grossbuh.kz/information/show/i>.

4. Национальный стандарт бухгалтерского учета (НСБУ) 1 "Учетная политика" : приказ министра финансов Республики Молдова от 25.12.97 г. № 174. – [Электрон. ресурс]. – Режим доступа : <http://www.contabilsef.md/libview.php>.

5. Положение по бухгалтерскому учету 1/2008 "Учетная политика организации" : утверждено Министерством финансов России от 06.10.2008 г. № 106н. – [Электрон. ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/>

6. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.

7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

8. Про облікову політику: лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

Предко І. Ю.,
аспірант,
Національна академія
статистики, обліку та аудиту

ФІНАНСОВІ ІНВЕСТИЦІЇ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ: СУЧАСНІ МЕТОДИ ОЦІНКИ

Об'єктивність оцінки інвестицій при складанні фінансової звітності обумовлює достовірність її даних. Тому особливої уваги вимагає правильний вибір методу оцінки фінансових інвестицій для конкретного підприємства. Дослідивши застосування різних методів оцінки фінансових інвестицій, визначено, що, по–перше, існують різні системи оцінок для інвестицій в пайові і боргові цінні папери; по–друге, мають місце особливості оцінки довгострокових фінансових інвестицій. По–третє, вибір певного методу оцінки фінансових інвестицій залежить від статусу інвестора на ринку цінних паперів, які поділяються на професійних і непрофесійних (рис.1).

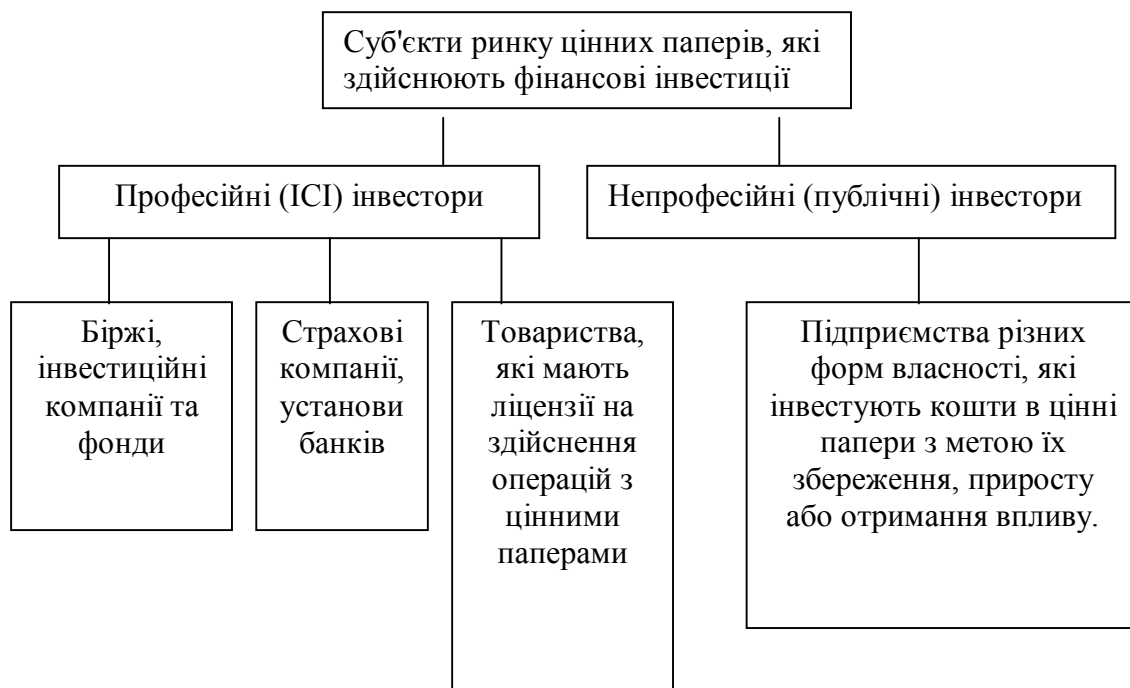


Рис. 1. Класифікація суб'єктів фондового ринку, які здійснюють фінансові інвестиції

Таким чином, характеризуючи методи оцінки фінансових інвестицій, використаємо їх класифікаційні ознаки та характеристики цінних паперів, а саме:

- період інвестування (довгострокові і короткострокові);
- форми майнових прав, що засвідчує цінний папір (пайові, боргові і похідні);

- підпорядкованість і залежність суб'єктів інвестиційної діяльності (інвестиції в дочірні, асоційовані та спільні підприємства);
- цілі інвестування;
- суттєвість впливу.

У світовій і вітчизняній практиці застосовуються різні методологічні підходи до оцінки довгострокових фінансових інвестицій.

Насамперед, треба виділити методи оцінки, що застосовуються на стадії придбання і формування первісної вартості фінансових інвестицій, первісна оцінка здійснюється за собівартістю їх придбання. П(С)БО 12 „Фінансові інвестиції” визначає декілька модифікацій собівартості: ціна придбання з врахуванням усіх супутніх витрат; справедлива вартість обліку інвестицій при обміні їх на цінні папери; справедлива вартість, встановлена за бартерним контрактом. П(С)БО 12 вводить також складну систему оцінки фінансових інвестицій в балансі. Методи оцінки інвестицій залежать від того, призначені вони для продажу чи для використання з метою одержання прибутку. У першому випадку оцінка інвестиції на дату складання балансу здійснюється за справедливою вартістю або за собівартістю з урахуванням зменшення корисності.

Якщо придбані інвестиції не призначені для подальшого продажу, то крім названих способів, може використовуватись ще й метод оцінки за амортизованою собівартістю і метод участі в капіталі. Застосування того чи іншого методу залежить від ступеня впливу інвестора на підприємство, акції якого ним придбані. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності також враховують даний фактор. Залежно від того, який вплив має інвестор на суб'єкт інвестування, оцінка може проводитися за собівартістю, за правилом нижчої оцінки (собівартістю в капіталі або ринковою вартістю) та за методом участі в капіталі.

Національними стандартами порівняно з МСФЗ запроваджуються нові визначення в оцінці інвестиції. Зокрема, у статті 9 П(С)БО 12 зазначається, що „фінансові інвестиції, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, відображають на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції”.

Таким чином, можна зробити висновок, що для фінансових інвестицій зменшенням корисності будуть втрати економічної вигоди в сумі перевищення балансової вартості інвестиції над сумою, яку підприємство очікує отримати за час утримування інвестиції. Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій визнаються як інші витрати з одночасним зменшенням балансової вартості інвестицій.

Прохар Н. В.

*к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту
Полтавський університет
економіки і торгівлі*

ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ: ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ТА ПОРЯДОК ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ

В умовах реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку та прийняття Податкового кодексу України особливої важливості набуває зближення методики обчислення облікового та податкового прибутку (збитку) й мінімізація податкових різниць із метою їх відображення у Звіті про фінансові результати підприємства.

Як відомо, різниця між податковим та обліковим податком на прибуток виникає через незіставність оцінки і критеріїв визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними Податковим кодексом. Головна відмінність податкового обліку полягає у його фіскальній спрямованості, а тому категорії доходів та витрат не в повній мірі мають економічний зміст.

З метою наближення результатів обчислення облікового та податкового прибутку (збитку) П(С)БО 17 „Податок на прибуток” введено поняття тимчасових податкових різниць, відповідно до якого, тимчасова податкова різниця – це різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню, призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах; тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню, включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах [2].

Однак, відповідно до ПБО „Податкові різниці”, останні поділяються на постійні й тимчасові, що, на нашу думку, є цілком обґрунтованим, оскільки не всі податкові різниці анулюються в наступних звітних періодах. У свою чергу, постійна податкова різниця, що підлягає вирахуванню, призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) звітного періоду; постійна податкова різниця, що підлягає оподаткуванню, збільшує податковий прибуток (зменшує податковий збиток) звітного періоду [3].

Крім суперечностей відносно складу податкових різниць за П(С)БО 17 „Податок на прибуток” та ПБО „Податкові різниці”, доопрацювання потребує Додаток до П(С)БО 17 „Приклади відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства тимчасових податкових різниць”, що містить інформацію про конкретні невідповідності облікового й податкового відображення доходів і витрат, які ліквідовані ще з другого кварталу 2011 р. у зв'язку з виключенням зі складу доходів і витрат у податковому обліку авансів одержаних та виданих.

Відповідно до ПБО „Податкові різниці”, з метою бухгалтерського обліку податкові різниці поділяють на:

- податкові різниці щодо доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- податкові різниці щодо інших операційних доходів;
- податкові різниці щодо інших доходів;
- податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- податкові різниці щодо інших операційних витрат;
- податкові різниці щодо інших витрат;
- податкові різниці щодо надзвичайних доходів;
- податкові різниці щодо надзвичайних витрат [3].

Інформація про тимчасові і постійні податкові різниці за рекомендацією Міністерства фінансів України повинна накопичуватися в регістрах бухгалтерського обліку, зокрема, шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією - тимчасова або постійна) або в інший спосіб, на вибір підприємства, що є повністю виправданим, оскільки запровадження у 2007 р. Методичних рекомендацій „Про складання регістрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат” не отримало належної підтримки науковців і практиків та було відмінено.

Однак, на практиці через велику кількість здійснених операцій, складність налагодження програмного забезпечення під „податкові потреби”, часті зміни податкового законодавства відображення в регістрах бухгалтерського обліку податкових різниць суттєво ускладнюється. Крім того, відсутність законодавчо визначеного переліку постійних і тимчасових податкових різниць та цифрового прикладу у нормативній базі з обліку податкових різниць ускладнює її розуміння бухгалтерами та практичне застосування.

Як свідчить зарубіжна практика ведення обліку, розрахунок податкових різниць або відкладене оподаткування має альтернативні варіанти:

- відсутнє через співпадіння облікових і податкових правил (Греція, Туреччина);
- відкладені податки визначаються тільки при складанні звітності за міжнародними стандартами (Італія, Франція, Швеція, Швейцарія);
- відкладені податки визначаються тільки при зміні методу оподаткування (Бельгія, Данія);
- постійна облікова практика (Великобританія, Німеччина, Ірландія, Іспанія, Люксембург, Нідерланди, США) [4, с. 263].

Постійна облікова практика із розрахунком тимчасових податкових різниць країн зарубіжжя передбачає визначення фінансового результату за даними фінансового обліку та його подальше коригування для розрахунку прибутку до оподаткування. Зазначені коригування відображаються у Податковій звітності, найчастіше довільної форми, та є не численними й не трудомісткими.

Таким чином, за результатами дослідження сутності податкових різниць та методики їх відображення в обліку, можемо зазначити наступне:

– оскільки кількість податкових різниць для підприємств є значною, простіше й швидше розрахувати фінансовий результат окремо за методикою фінансового та податкового обліку, ніж відкоригувати зазначені результати;

– зменшенню кількості податкових різниць на початкових етапах реформування системи оподаткування сприятиме відображення доходів і витрат за методикою фінансового обліку з окремими несуттєвими відмінностями у їх відображенні відповідно до Податкового кодексу України.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. N 2755-VI 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nau.kiev.ua>.
2. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток”: наказ Міністерстві фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nau.kiev.ua>.
3. Про затвердження Положення бухгалтерського обліку „Податкові різниці”: наказ Міністерстві фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nau.kiev.ua>.
4. Дональд И. Кизо. Финансовый учет. Промежуточный уровень / И. Кизо Дональд, Ж. Вейгант Джери, Д. Терри; [пер. с англ.]. – Бишкек: Прагма, 2001. – Часть II. – 558 с.

Фірко Н. Б.
*аспірантка кафедри
бухгалтерського обліку,
Львівська комерційна академія*

ОСНОВНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У сучасних умовах господарювання провідне місце в управлінні підприємством належить бухгалтерському обліку, який покликаний створити умови для забезпечення належного контролю та аналізу здійснених господарських операцій, а також приймати оперативні та стратегічні управлінські рішення.

Основою всіх важливих показників фінансових результатів, які відображають ефективність господарської діяльності, є дохід, який являється первинним показником по відношенню до всіх інших. Тому правильне визначення доходу та своєчасне відображення його в бухгалтерському обліку зумовлює актуальність обраного напрямку дослідження.

Категорія “дохід” є однією з ключових в економічній теорії. Про це свідчать численні наукові праці, де об’єктом виступає безпосередньо дохід, який займає домінуючу роль в системі економічних відносин. Значний внесок у розвиток організації обліку доходів в бухгалтерському обліку зробили видатні вчені-економісти Озеран В.О., Канак Й.В., Куцик П.О., Бутинець Ф.Ф., Кірейцев Г.Г., Кужельний М.В., Сопко В.В., Чумаченко М.Г. та інші. Проте в сучасних умовах господарювання у зв’язку зі зміною законодавчої бази та постійними маніпуляціями залишається актуальним питання правильної організації обліку доходів та потребує подальшого удосконалення.

Основними нормативними документами, які визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства, а також порядок їх розкриття у фінансовій звітності є П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» та П(С)БО 15 «Дохід», відповідно до яких дохід являється збільшенням економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період [4,5].

Доходи включаються до складу об’єктів облікового процесу за принципами нарахування та відповідності. Принцип нарахування передбачає відображення в обліку доходів і витрат на момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Принцип відповідності передбачає визначення фінансового результату шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами цього ж періоду, понесеними для отримання цих доходів.

Найбільшу питому вагу доходів торговельних підприємств займають доходи від реалізації товарів, тобто доходи від основної торговельної діяльності. Джерелом одержання доходів від реалізації товарів є торгова

націнка на товари. В умовах конкурентної боротьби торговельні підприємства змушені ставити мінімальні націнки і відповідно отримувати мінімальні доходи [1, с. 138].

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу відповідно з планом рахунків [3] призначено рахунок 70 “Доходи від реалізації”. Зокрема торговельним підприємствам слід відкрити субрахунок 702 “Дохід від реалізації товарів”, де за кредитом відображатиметься збільшення доходу, а за дебетом – сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших, передбачених законодавством). Аналітичний облік доходів від реалізації товарів організовується за видами чи групами товарів, регіонами збуту та іншими напрямками, які підприємство може визначити самостійно.

Варто зазначити, що первинними документами з обліку доходів від реалізації є прибутковий касовий ордер, виписка банку, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна та ін. На підставі первинних документів дані про доходи від реалізації відображаються в облікових регістрах, які потім використовуються для заповнення головної книги та фінансової звітності. Також підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки виходячи із специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю [2, с. 425].

Отже, доходи від реалізації є основним джерелом формування власних фінансових ресурсів торговельних підприємств. Тому правильна організація обліку доходів дозволить здійснювати ефективний та своєчасний контроль і аналіз. Крім того, з'являється можливість формувати необхідну внутрішню звітність для задоволення потреб управління.

Список використаних джерел:

1. Гайдук І. О. Облік доходів торговельних підприємств споживчої кооперації / І. О. Гайдук // Вісник Львівської комерційної академії: зб. наук. пр. – Серія економічна. – Випуск 29 – Львів, вид-во ЛКА, 2009. – С. 137-140.

2. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / [Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова]. – [2-е вид., доп. і перероб.] – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.

3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 № 1591: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”: наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999р. №290: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.nau.kiev.ua>.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”: наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999р. №87: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.nau.kiev.ua>.

Чабанюк О. М.

*к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку,
Львівська комерційна академія*

КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ЗМІСТ ВИТРАТ У СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

Діяльність комерційних структур ускладнюється відповідно до конкурентного середовища. Вагомою передумовою стабільного функціонування підприємств є налагодження системи менеджменту підприємства. За таких умов зростають вимоги відносно управлінських рішень щодо напрямів діяльності. З метою ефективного керівництва управлінський склад зобов'язаний приймати свої рішення на підставі достовірної, об'єктивної, актуальної інформації, що формується у бухгалтерському обліку. Важливою складовою інформаційного середовища є вивчення структури витрат, а дослідження їх класифікації та змісту – актуальним.

Проблемам класифікації та структури витрат присвячені праці як вітчизняних науковців: В. І. Бачинського, М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, М. В. Корягіна, П. О. Куцика [1], Є. В. Мниха, В. О. Озерана, В. М. [1], Пархоменка, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, Н. М. Ткаченко, Б. Ф. Усача, М. Г. Чумаченка, так і зарубіжних вчених-економістів: А. Бабо, Ф. Вуд, К. Друрі, Роберт Н. Єнтоні, С. Котлярова, В. В. Леонтєва, Я. Соколова, та ін. Оцінюючи внесок учених у розробку обліку витрат, зауважуємо, що їхні наукові дослідження не розкривають сучасних проблем організації обліку в готелях, які мають свої особливості діяльності. У зв'язку з цим, названі питання потребують додаткового дослідження.

Метою роботи є узагальнення підходів щодо класифікації та змісту витрат у системі менеджменту готелів.

Підприємства готельного комплексу відносять до сфери надання послуг та мають свої особливості в організації господарської діяльності, що впливає на порядок ведення бухгалтерського обліку. Готель надає послуги з розміщення (проживання), харчування, побутового обслуговування гостей [3]. Методологічні принципи формування інформації про витрати готелю, її розкриття у фінансовій звітності визначає (П(С)БО) 16 "Витрати" [1]. До витрат готелів, які пов'язані із зменшенням активів відносять: нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів; списання основних засобів, матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів, які стали непридатними для подальшого використання готелями; списання матеріалів, запчастин для ремонту обладнання та на інші потреби; нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, яка не може бути погашена; благодійні внески; належні до сплати або сплачені штрафи, пені, неустойки. До витрат готелів, що пов'язані із збільшенням зобов'язань відносять нарахування: заробітної плати працівникам готелю; єдиного соціального внеску, податків, зборів, обов'язкових платежів; орендної плати,

комунальних послуг, витрат зв'язку, послуг із реклами; послуг сторонніх організацій.

Відповідно до (П(С)БО) 16 „Витрати” не визнаються витратами й не включаються до Звіту про фінансові результати: платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Операційна діяльність - основна діяльність готелю, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Витрати операційної діяльності поділяють на: собівартість реалізованих робіт (послуг); витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованих робіт (послуг); інші витрати операційної діяльності [2]. Означені витрати формують операційну собівартість готельних послуг. Отже, операційна собівартість робіт (послуг) – це виражені у грошовій формі поточні витрати готелю на їх надання та збут, а також загальновиробничі витрати на обслуговування та управління готелем.

Виробнича собівартість робіт (послуг) – це виражені у грошовій формі поточні витрати готелю на їх надання. До виробничої собівартості готельних послуг включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати. До прямих витрат належать ті з них, які можуть бути віднесені до певного об'єкту витрат, а ті, які не можуть бути віднесеними до певного об'єкту витрат, є непрямими та підлягають включенню до собівартості реалізованих готельних послуг після відповідного розподілу. До прямих матеріальних витрат готелю відносять: вартість матеріалів та розкладку в кожному номерффірмового банного комплекту (одноразові шампунь, мило, косметичні набори, гель для душу та тіла, зубна паста зі щіткою, тапочки, папір тощо), витрати на забезпечення апартаментів постіллю та махровими халатами, витрати на забезпечення спеціальним і форменним одягом покоївок, адміністраторів та персоналу готелю тощо. До прямих витрат на оплату праці слід віднести витрати на оплату праці покоївок, обслуговуючого та технічного персоналу нараховані відповідно прийнятим готелем системам оплати праці, включаючи усі види грошових і матеріальних доплат; витрати, передбачені законодавством про працю. До інших прямих витрат відносять витрати на амортизацію необоротних активів, відрахування від заробітної плати обслуговуючого персоналу на соціальні заходи, податки, збори, інші обов'язкові платежі.

До загальновиробничих витрат варто віднести витрати на експлуатацію машин та обладнання (ліфти, система кондиціонування та підігріву повітря, систему спостереження та підвищеної безпеки, пральні та прасувальні машини, холодильні та морозильні камери), інші експлуатаційні витрати та інші загальновиробничі витрати.

У готельних комплексах витрати класифікують за видами продукції, зокрема: витрати, які включають до собівартості: готельних послуг; продукції ресторану та транспортних послуг.

Готельні послуги мають свої особливості, зокрема, процес їх виробництва та споживання співпадає в часовому просторі. У зв'язку з цим, у готелі відсутнє незавершене виробництво та залишки готової продукції. Витрати операційної діяльності готелю, які не включаються до собівартості готельних послуг є витратами періоду. До них відносять: адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності, фінансові та інші витрати звичайної діяльності. Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

Отже, для прийняття управлінських рішень персонал готелю повинен володіти достовірною інформацією щодо структури витрат, їх обсягу та класифікації. Тому правильне розуміння місця та ролі облікового забезпечення буде сприяти ефективнішому використанню ресурсів готелю з метою підвищення ефективності діяльності.

Список використаних джерел:

1. *Бухгалтерський облік у споживчій кооперації: [навч. посіб.]* / В. Озеран, П. Куцик, А. Волошин. – Львів: вид-во ЛКА, 2008. – 660 с.
2. *Куцик П. О. Сутність поняття “калькулювання” в теорії бухгалтерського обліку.* / П. О. Куцик // *Облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством: теорія і практика: матеріали III Всеукр. наук.-практ. конф. 19-21 червня 2009 р.* / редкол.: відп. ред. З. В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ ЛНТУ, 2009. – С. 260.
3. *Уніфіковані технології готельних послуг: [навч. посіб.];* / За ред. проф. В. К. Федорченка, Л. Г. Лук'янова, Т. Т. Дорошенко, І. М. Мініч. – К. : Вища шк., 2001. – 237 с.

Чік М. Ю.,
асистент кафедри
бухгалтерського обліку,
Макарук Ф.Ф.
старший викладач кафедри
бухгалтерського обліку,
Львівська комерційна академія

ТЕОРІЯ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Ефективне управління витратами відіграє найважливішу роль у процесі суспільного відтворення. При цьому не лише покриття витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) дозволяє відновлювати і розширювати масштаби діяльності підприємств, а й оптимізація витрат на прийняття рішень, розробку планів й організацію майбутньої діяльності. Величина прибутку підприємства залежить безпосередньо від його витрат, оскільки останні впливають на ефективність виробництва, ціноутворення і конкурентоспроможність продукції (робіт, послуг), розподіл прав власності як на вітчизняному, так і на міжнародному ринках. Крім того, детальне дослідження рівня витрат дозволяє прийняти рішення про доцільність функціонування підприємства.

Уся перерахована практична значимість витрат в управлінні діяльністю підприємств ґрунтується також на різних історично сформованих та сучасних теоріях витрат, які є основою сучасних наукових поглядів щодо вирізнення різних видів витрат.

Так, інституціоналістська теорія витрат розглядала наступні типи витрат: індивідуальні і суспільні, абсолютні, додаткові, фінансові, виробничі, довгострокові і короткострокові. Неокласичні концепції витрат виробництва розглядають витрати як постійні і змінні, що понесені на придбання факторів виробництва. У країнах, де існувала командно-адміністративна система розрізняли витрати окремого товаровиробника, які одержали назву „собівартість” та суспільні витрати. Крім витрат, пов'язаних із виготовленням товару, виділялися також витрати, необхідні для реалізації товару, що визначалися як витрати обігу.

В останнє десятиріччя широко відомою стала теорія трансакційних витрат, яка розроблена представниками неоінституціоналізму й основою якої є вищезазначені теорії витрат. Сюди відносять, головним чином, витрати обігу, тобто витрати на реалізацію товару (реклама, обслуговування ринків, прийняття рішень та ін).

Початком економічної теорії трансакційних витрат послужила опублікована в 1937 р. робота Рональда Гаррі Коуза „Природа фірми” (Ronald Harry Coase “The Nature of Firm”) [1], за яку Р. Коуз був нагороджений Нобелівською премією з економіки. У цій статті автор, посилаючись на трансакційні витрати, приходить до висновку про необхідність існування підприємств як позаринкової форми проведення трансакцій (англ. transaction –

операція). Наступними важливими теоретичними публікаціями послужили роботи Кеннета Ерроу (Kenneth Arrow) в 1969 р. про трансакції та трансакційні витрати [2]. І, нарешті, в 1985 р. Олівер Вільямсон (Oliver Williamson) представив наукову статтю, яка містить докладний узагальнюючий опис теорії трансакційних витрат (transaction cost theory) і вважається складовою частиною нової інституціональної теорії та являє собою теорію організації підприємств, об'єктом вивчення якої служить багатосторонній договір як форма організації [3].

Найбільш радикальне трактування “трансакційних витрат” належить, С. Чуну: „У самому широкому сенсі слова „трансакційні витрати” складаються з тих витрат, існування яких неможливо собі уявити в економіці Робінзона Крузо” [4, с. 52]. За С. Чуну, в економіці з двома і більше учасниками до трансакційних витрати варто було б віднести всі витрати понад і крім власне витрат виробництва. Д. Норт вважає можливим переінтерпретувати ці категорії в марксистських термінах: витрати виробництва: суть витрат, обумовлена станом продуктивних сил; витрати трансакції (трансакційні витрати: суть витрат, обумовлена характером виробничих відносин [5, с. 61].

У наукових роботах бухгалтер-практик Ян Ферт (Ian Firth) зазначає: “...трансакційні витрати є понесеними при визначенні тенденцій і шляхів поліпшення торгових стратегій, і ми витратили багато часу і ресурсів, щоб постійно поліпшувати цей процес, відповідно, з року в рік у нас зростають статті трансакційних витрат”. На думку Брайана Мітчела (Brian Mitchell): “...трансакційні витрати, пов’язані з моніторингом та аналізом ефективності прийняття рішень, спрямовані на сприяння зниження торгових витрат, виявлення потенційних недоліків, що сприяє тому, щоб наші інвестиційні процеси відбувалися у відповідності з найвищими стандартами ринку...” [6].

Таким чином, завданням теорії трансакційних витрат є пояснення проблем ефективності тих чи інших економічних операцій в певних інституціональних рамках, тобто здатність різних організаційних форм здійснювати результативне планування та при цьому досягати економічні цілі. В основі даної теорії міститься припущення, що будь-яка дія в економічному контексті в першу чергу пов’язана з витратами.

Теорія трансакційних витрат суперечить класичним передумовам „ідеального ринку”, при цьому акцентує увагу на значенні організаційних форм. Вона дає пояснення взаємодії (спільних) підприємств та ринку, таким чином допомагаючи при виборі виду співпраці та форми організації. З іншого боку, існують складності в уточненні витрат, що може утруднити можливість конкретних економічно обґрунтованих рішень.

Дослідження наукових поглядів вищезазначених учених дало можливість виокремити наступну класифікацію трансакційних витрат: передбачувані (ex-ante) витрати: витрати на збір інформації, переговори, пов’язані з підписанням договору та інші витрати, що виникають до прийняття договору; фактичні (ex-post) витрати: витрати на контроль або досягнення виконання зобов’язань, що виникають після угоди.

Проте таке групування не є поширеним у практичній діяльності підприємств різних видів економічної діяльності. За результатами здійснених досліджень на підприємствах, які виділяють трансакційні витрати як окрему категорію витрат (ПАТ “Іскра”, ПАТ “Орлан-Транс”, ПАТ “Фірма “Нафтогазбуд”), вважаємо за доцільне навести наступну застосовувану класифікацію трансакційних витрат: витрати збору і обробки інформації, витрати проведення переговорів і прийняття рішень, витрати контролю, витрати юридичного захисту виконання контракту користуванням ринку.

Таким чином, лише практично апробована класифікація трансакційних витрат є основою для подальших досліджень такого виду витрат як самостійної економічної категорії в практичній діяльності підприємств.

Список використаних джерел:

1. Coase Ronald. *The Nature of the Firm* / Ronald Coase // *Economic*. – Vol. 4. – 1937. – November 1937. – № 16. – pp. 386-405.
2. Arrow Kenneth J. *Alternative approaches to the theory of choice in risk-taking situations* / Kenneth J. Arrow // *Econometrica*. – 1951. – No. 19. – pp. 404-437.
3. Chueng S. N. S. *The myth of social costs* / S. N. S. Chueng. – L., 1978. – 312 p.
4. North D. C. *The rise of the Western world: a new economic history* / D. C. North, R. P. Thomas. – Cambridge, 1973. – 317 p.
5. Oliver E. Williamson. *The Economics of Organization : The Transaction Cost Approach* / E. Williamson Oliver // *The American Journal of Sociology*. – No. 87 (3). – 1981. – pp. 548–577.
6. *Buy-side Firms Use Transaction Costs to Measure Execution Performance* // Gartmore, state street global advisors limited. Aviva investors. – 2010. - June 10. – pp. 4-5.

Хоруженко О.І.,
*доцент,
Національна академія
статистики, обліку та аудиту*

ЦІНА ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ ПІДПРИЄМСТВА

Питання ціноутворення є основним напрямом економічної діяльності підприємств.

За ринкових умов господарювання ключовим економічним важелем, що суттєво впливає на розвиток суспільства та рівень життя населення, є ціна.

Згідно із ст. 7 Закону України «Про ціни і ціноутворення» на усі види продукції, товарів, робіт і послуг, встановлюються вільні ціни і тарифи за винятком тих, по яких здійснюється державне регулювання цін і товарів.

Перш ніж зайнятися виробництвом продукції (товарів, робіт, послуг), кожне підприємство повинно знати, за якою ціною можна буде продати продукцію, які понести витрати і який при цьому отримати прибуток.

Ціна одиниці продукції (окремої послуги) формується з відповідних складових, що відображають структуру відповідних видів цін, які використовуються різними суб'єктами господарювання.

Собівартість продукції (товарів, робіт, послуг) складає основу ціни, за якою вона продається.

Згідно із ст. 13 Закону «Про ціни і ціноутворення»: «Господарські суб'єкти повинні у встановленому порядку представляти необхідну інформацію для здійснення контролю за правильністю встановлення і застосування цін.» Це зумовлює необхідність складання калькуляцій на підприємствах у процесі впровадження цінової політики.

Тому від правильності складання нормативної калькуляції собівартості продукції залежить рівень відпускних цін. Надалі корисну інформацію дає порівняння показників нормативної калькуляції із фактичною (як у кількісному, так і у грошовому вираженні). Таке порівняння дозволяє:

- виявити внутрішні резерви;
- здійснити більш чітке прогнозне калькулювання в наступних періодах;
- визначити неприбуткові види продукції і вжити відповідних заходів: або зменшити витрати на їх виробництво, або коригувати ціни тощо.

Калькулювання є одним з елементів внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Виробнича собівартість продукції залежить від витрат на її виробництво. Тому спочатку необхідно розрахувати вартість запасів, які використовують для виробництва кожного виду продукції окремо і в цілому по підприємству.

Передусім розраховуються техніко-економічні показники витрат запасів, ціни на них, трудові витрати та інші витрати. Якщо окремі види продукції виготовляються в різних модифікаціях, то на кожному з них доцільно скласти окрему калькуляцію очікуваних виробничих витрат.

Складання будь-якої калькуляції починається з визначення об'єкта обліку витрат – продукції (товарів, робіт, послуг) або виду діяльності підприємства.

Оскільки на різних підприємствах використовуються різні види запасів (сировини, матеріали) і загальновиробничі витрати у них також різні, то підприємства самостійно встановлюють перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (товарів, робіт, послуг).

Розглянемо процес формування цін на товари, які надходять від виробника до споживача. Цей процес має типові складові.

Підприємство – виробник відпускає свою продукцію за відпускними цінами. Відпускна ціна має такі складові: витрати на виробництво і збут (повна собівартість) + прибуток + податки та збори.

Підприємства оптової торгівлі формують оптові ціни, за якими відпускають товари. Оптова ціна включає: витрати на придбання товарів (собівартість придбаних товарів) + витрати підприємства (адміністративні витрати і витрати на збут) + прибуток + податки та збори.

Підприємства роздрібною торгівлею реалізують товари за роздрібними цінами, які мають такі складові: витрати на придбання товарів (собівартість придбаних товарів) + витрати підприємства (адміністративні витрати і витрати на збут) + прибуток + податки та збори.

При визначенні та затвердженні цін слід звертати увагу на співвідношення попиту та пропозиції, які характерні для ринкової економіки.

Управління цінами – це загальне правило, яким керується підприємство, приймаючи рішення щодо стратегії і тактики своєї діяльності.

У процесі управління цінами можуть бути використані такі принципи:

- Політика поступового зниження цін, характеризується відносно високими цінами під час виведення на ринок нового товару. Далі, при підвищенні конкуренції ціни поступово знижуються.

- Політика знімання вершків використовується щодо товарів, які належать до категорії модних новинок. Вона характеризується максимально високими цінами під час виведення на ринок нового товару.

Перевагами такої політики є можливість швидкого покриття витрат на виробництво і маркетинг; отримання відповідних прибутків, підвищення іміджу підприємства і уникнення небажаного ажіотажного попиту.

Для визначення ціни і прогнозування суми прибутку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), підприємству необхідно:

- зібрати інформацію про ціни на аналогічну продукцію (товари, роботи, послуги) конкурентів;
- визначити попит на цю продукцію (товари, роботи, послуги);
- визначити передбачувані витрати на шляхи зменшення собівартості продукції (товарів, робіт, послуг).

Отже, ціноутворення є важелем управління корпоративною власністю і основним напрямом економічної діяльності підприємства для досягнення основної мети – одержання максимального прибутку, що впливає на збільшення суми власного капіталу підприємства.

Цветкова Н. М.,
*кандидат економічних наук,
професор,
Національна академія
статистики, обліку та аудиту*

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ: ПРОБЛЕМИ І НАПРЯМИ РОЗВИТКУ

У сучасних умовах вчені і практики все більше уваги приділяють проблемам організації бухгалтерського обліку, застосуванню комп'ютерних програм в обліково-аналітичній роботі. Це пов'язано з тим, що рівень організації фінансового та управлінського обліку впливає на якість складання фінансової та внутрішньої звітності, своєчасне і правильне прийняття управлінських рішень.

Бухгалтерський облік в системі управління підприємством потребує раціональної його організації, враховує організаційно-правову форму господарювання, галузеві особливості, специфіку роботи та структуру компанії. Організація обліку здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та інших нормативно-правових актів, а також внутрішніх документів та положень підприємств і організацій. За останні роки на підприємствах України здійснюється покращення організацій обліку, що пов'язано як з вимогами нормативно-правових актів, так і з застосуванням передового досвіду щодо організації як фінансового, так і управлінського обліку, запровадженням комп'ютерної форми обліку. Позитивним є те, що на підприємствах затверджуються їх керівниками: облікова політика, Положення про бухгалтерську службу, графіки роботи відділів бухгалтерії та окремих працівників, посадові інструкції, графіки документообороту, графіки проведення інвентаризації, робочий план рахунків та інші внутрішні документи.

Бондар М.І.: „Враховуючи, що бухгалтерський облік є єдиним офіційним інформаційним джерелом щодо результатів господарської діяльності підприємств, він досить слабо пов'язаний з сучасними цілями та завданнями менеджменту”. Дійсно, при організації внутрішньогосподарського обліку та побудові внутрішньої звітності потрібно враховувати цілі підприємства (виробничі, фінансові, інвестиційні, соціальні, маркетингові та інші), так як здійснюється збір інформації для рішення конкретних оперативних і стратегічних завдань.

При впровадженні бухгалтерського обліку важливе значення має застосовування не тільки принципів і методів його організації, але і сучасної методології фінансового та управлінського обліку. Теоретико-методологічні проблеми організації бухгалтерського обліку, концепцію побудови облікової системи та її форми досліджує Шпак В.А.

Дикий А.П. організацію бухгалтерського обліку розглядає як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємств. Цей автор пропонує застосовувати такий принцип організації обліку як безпека та контроль

бухгалтерських даних. Під економічною безпекою автор розуміє збереження майна та інформації підприємства відповідно до обраної стратегії та принципу безперервності діяльності

При організації бухгалтерського обліку враховують організаційні структури управління підприємствами. В сучасних умовах функціонують підприємства в Україні і за кордоном з лінійно-функціональною, дивізіональною, матричною та змішаною структурами управління. При функціональній структурі здійснюється управління за центрами затрат, центрами доходів та центрами інвестицій. Якщо для невеликих підприємств характерним є застосування лінійно-функціональних структур, то для великих (транснаціональні корпорації та ін.) - дивізіональних структур, які включають підрозділи за регіонами, видами продукції, групами покупців). Матрична структура є у підприємств холдингового типу з великою чисельністю бізнес-процесів, при цьому як на рівні компанії, так і у її підрозділах здійснюються функції управління процесами постачання, виробництва, продажу. Відповідно до організаційних структур управління Шигун М.М. наводить типи організаційних структур бухгалтерської служби – функціонально-секторну, дивізіональну, конгломератну, проектно-матричну, мережеву (для сфери торгівлі та страхового бізнесу).

Виходячи з функцій бухгалтерського обліку потрібно одночасно з його організацією забезпечити сучасну організацію контрольно-аналітичної роботи. Теоретико-методологічні проблеми контролю досліджені в роботі Пантелеєва В.П. Актуальним для підприємств є розробка планів розвитку бухгалтерського обліку, контролю та аналізу, які включають: плани вдосконалення методології і методики обліку, економічного контролю та аналізу; плани вдосконалення організації облікового, контрольного та аналітичного процесів; плани розвитку організаційної структури управління обліком, контролем та аналізом; плани розвитку організаційно-правового забезпечення обліку, контролю та аналізу; плани розвитку інформаційного і технічного забезпечення обліку, контролю і аналізу; план науково-дослідницьких і експериментальних робіт; план соціального розвитку колективу.

Більше уваги на підприємствах потрібно приділяти організації управлінського обліку, як оперативного, так і стратегічного. Теоретико-методологічні основи та проблеми питання організації розглянуті Нападовською Л.В. Організація оперативного обліку по кожному підрозділу підприємства має дозволяти дати правильну оцінку їх діяльності в розрізі видів продукції (робіт, послуг), центрів відповідальності, сегментів діяльності. Для прийняття стратегічних управлінських рішень система управління на підприємстві повинна мати підсистему стратегічного управління, яка включає стратегічне планування, а також стратегічний облік, контроль та аналіз.

Отже, організація бухгалтерського обліку має бути орієнтована на забезпечення ефективного управління. При побудові організаційної моделі обліку потрібно більше враховувати інформаційні потреби керівників та менеджерів підприємства, а також зовнішніх користувачів.

Для покращення організації обліку пропонуємо на підприємствах розробляти не тільки Положення про організацію та ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності, але і Положення про організацію та ведення управлінського обліку і складання внутрішньої звітності . Останнє, на наш погляд, має регламентувати :

- методику бюджетування;
- методи і системи управлінського обліку;
- порядок ведення реєстрів управлінського обліку;
- методику складання управлінської звітності;
- методи управлінського контролю; б/методи управлінського аналізу;
- методику стратегічного управлінського обліку.

Покращенню управління і процесу прийняття управлінських рішень буде сприяти розробка на підприємствах планів розвитку управлінського обліку.

Юрченко О. А.,
аспірант,
Національна академія
статистики, обліку та аудиту

ВИТРАТИ НА КУПІВЛЮ-ПРОДАЖ ІНОЗЕМНОЇ ВАЛЮТИ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ЇХ ОБЛІКУ

У сучасних умовах господарювання вітчизняні промислові підприємства здійснюють зовнішньоекономічні операції в іноземній валюті. Ефективність таких операцій залежить від того, наскільки є надійною та досить повною обліково-економічна інформація щодо цих операцій. Дослідження методологічного регулювання здійснення та обліку операцій з купівлі-продажу іноземної валюти та чинна методика їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку показує на існування проблемних питань.

Встановлено, що існуючий порядок обліку операцій купівлі-продажу іноземної валюти не дозволяє провести детальний аналіз здійснених операцій та порушує окремі принципи бухгалтерського обліку (обачності, історичної (фактичної) собівартості, повне висвітлення, а також нарахування й відповідності доходів і витрат).

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземній валюті підприємства наведені в П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Згідно з цим стандартом валютний курс гривні – це «курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни, встановлений Національним банком України. курсова різниця – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти одного найменування при різних валютних курсах».

Розглянемо відображення у обліку купівлі-продажу іноземної валюти згідно податкового законодавства. Так у підпункті 153.1.4 ст. 153 ПКУ регламентовано «при придбанні іноземної валюти до складу відповідно витрат або доходів звітного періоду включається додатна або від’ємна різниця між курсом іноземної валюти до гривні, за яким отримуватиметься іноземна валюта, і курсом, по якому визначається балансова вартість такої валюти». Що стосується операцій з продажу іноземної валюти, то ПКУ узаконено «що до складу доходів або витрат платника податку відповідно включається додатна або від’ємна різниця між доходом від продажу і балансовою вартістю такої валюти, металів або вартістю на дату здійснення операції, якщо вона була проведена після дати звітного балансу».

Отже, можемо стверджувати, що під витратами, пов’язаними з купівлею-продажем іноземної валюти слід розуміти, від’ємну різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю. Остання трактується у П(С)БО 15 «Дохід», як вартість іноземної валюти, визначена за валютним курсом грошової одиниці України до іноземної валюти на дату здійснення господарської операції або на дату складання балансу.

Під час придбання іновалюти за гривні до складу витрат іншої операційної діяльності включається від'ємна різниця між сумою гривень, витрачених на придбання іновалюти за курсом придбання, та вартістю такої придбаної (купленої) валюти, визначеної за офіційним курсом на дату здійснення операції придбання (купівлі) іновалюти.

Якщо ж підприємство планує продати іноземну валюту за гривні до складу витрат іншої операційної діяльності потрапить від'ємна різниця між сумою гривень, отриманою від продажу іновалюти за курсом продажу, та вартістю такої проданої валюти, визначеної за офіційним курсом на дату здійснення операції продажу іновалюти.

До недавнього часу було встановлено, що до складу інших операційних витрат відносилася собівартість реалізованої іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти. Однак після внесення змін до П(С)БО 16 «Витрати» та «Інструкції по застосуванню Плану рахунків» даний пункт був вилучений, а назва субрахунку 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти» змінена на «витрати на куплю-продаж».

Отже, на субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

З метою підвищення аналітичності інформації щодо формування витрат, пов'язаних з купівлею-продажем іноземної валюти на фармацевтичних підприємствах пропонуємо використовувати наступну аналітику (табл.1).

Таблиця 1

Витяг із робочого плану рахунків підприємства в частині відображення витрат на купівлю-продаж іноземної валюти

Субрахунки другого порядку		Аналітичні рахунки першого порядку		Аналітичні рахунки другого порядку	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
942	Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти	9421	Витрати, пов'язані з купівлю іноземної валюти	94211	Витрати, пов'язані з купівлею американського долара
				94212	Витрати, пов'язані з купівлею євро
				94213	Витрати, пов'язані з купівлею російського рубля
		9422	Витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти	94221	Витрати, пов'язані з продажем американського долара
				94222	Витрати, пов'язані з продажем євро
				94223	Витрати, пов'язані з продажем російського рубля

*- джерело [авторська розробка]

Використання промисловими підприємствами наведеної вище аналітики щодо обліку витрат на купівлю-продаж іноземної валюти в розрізі її видів,

дасть змогу забезпечити достовірність інформації для прийняття управлінських рішень.

На основні вище викладеного розглянемо методику операцій з купівлею та продажем іноземної валюти при умові виникнення витрат іншої операційної діяльності внаслідок здійснення даної господарської операції (табл.2).

Таблиця 2

Облік операцій з купівлею-продажем іноземної валюти

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума	Шифр субрахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
<i>1. Операції з купівлі іноземної валюти (долара США)</i>				
1.1	Перераховані на кореспондентський рахунок банку кошти для купівлі іноземної валюти згідно заявки	Курс за заявкою	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
1.2	Зарахована іноземна валюта (Американський долар) на валютний рахунок	Курс НБУ (або курс фактичної купівлі)	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»
1.3	Відображено сумою різницю між курсом купівлі і курсом НБУ (за умови що курс купівлі більше курсу НБУ)	Від'ємна сумова різниця	94211 «Витрати, пов'язані з купівлею долара США»*	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»
1.4	Віднесена на витрати сума комісії банку	Сума комісії	92 «Адміністративні витрати»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»
1.5	Списано на фінансовий результат операційної діяльності адміністративні витрати	Сума комісії	7912 «Результат іншої операційної діяльності»*	92 «Адміністративні витрати»
1.6	Віднесено до складу фінансового результату іншої операційної діяльності витрати, пов'язані з купівлею іноземної валюти	Від'ємна сумова різниця	7912 «Результат іншої операційної діяльності»*	94211 «Витрати, пов'язані з купівлею долара США»*
<i>2. Операції з продажу іноземної валюти (євро)</i>				
2.1.	Перераховано іноземну валюту на кореспондентський рахунок банку для продажу на МВРУ	Курс НБУ	334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"

2.2.	Зараховано на поточний рахунок еквівалент реалізованої іноземної валюти (курс продажу менший за курс НБУ)	Курс продажу Від'ємна сумова різниця	311 "Поточні рахунки в національній валюті" 94222 «Витрати, пов'язані з продажем євро»*	334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті"
2.3.	Списана з поточного рахунку банком сума комісії	Сума комісії	92 «Адміністративні витрати»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2.4.	Списано на фінансовий результат операційної діяльності адміністративні витрати	Сума комісії	7912 «Результат іншої операційної діяльності»*	92 «Адміністративні витрати»
2.5.	Віднесено до складу фінансового результату іншої операційної діяльності витрати, пов'язані з купівлею іноземної валюти	Від'ємна сумова різниця	7912 «Результат іншої операційної діяльності»*	94222 «Витрати, пов'язані з продажем євро»*

* - субрахунки, які запропоновані автором

Із наведених вище бухгалтерських проведення простежується, що: від'ємні сумові різниці, які виникають під час купівлі іноземної валюти обліковуються на аналітичному рахунку 9421 «Витрати пов'язані з купівлю іноземної валюти; від'ємні сумові різниці, які виникають під час продажу іноземної валюти обліковуються на аналітичному рахунку 9422 «Витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти. При чому витрати з продажу іноземної валюти формуються не на всю балансову оцінку проданої валюти, а як сумова різниця між валютним курсом і курсом продажу, що є від'ємною маржею.

Таким чином, розглянута вище методика обліку витрат від операцій з купівлі-продажу іноземної валюти має ряд переваг: дозволяє спростити бухгалтерський облік витрат від операцій із купівлі-продажу іноземної валюти; дає можливість проконтролювати всі витрати, пов'язані з такими операціями, що значно полегшує перевірку правильності формування фінансового результату від операцій купівлі-продажу іноземної валюти та визначення оподаткованого прибутку підприємства; приводить у відповідність операції з купівлі-продажу іноземної валюти в бухгалтерському та податковому обліках.

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВ І ОРГАНІЗАЦІЙ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ

Карпенко Д. В.
*аспірант кафедри
бухгалтерського обліку
Київський національний
торговельно- економічний
університет*

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ

Споживча кооперація, як система, є однією із складових національної економіки України, яка під впливом різноманітних умов, зокрема, економічного, соціального та політичного характеру, зазнала значних трансформаційних процесів. Так, стрімкий розвиток конкурентного середовища в Україні, зумовлює нестійкість позицій споживчої кооперації. Між тим, у галузі торгівлі за 2012 р. збережено 20 тис. магазинів та закладів ресторанного господарства, 95% з яких задіяні в господарській діяльності та передані в оренду, що підтверджується економічними показниками діяльності господарюючих суб'єктів системи та потребує певного переосмислення її ролі. Особливо це актуально для підприємств, які забезпечують виконання соціально значущих завдань, зокрема, в наданні послуг підприємствами ресторанного господарства. Проте, сучасний стан розвитку ресторанного господарства споживчої кооперації значно відстає від загальних його тенденцій по Україні. Це безпосередньо пов'язано з невідповідністю мікросередовища підприємств споживчої кооперації сучасним принципам ринкових відносин. Тому з метою забезпечення реалізації Програми подальшого реформування споживчої кооперації 2013 р. в контексті постанов XXI з'їзду особлива увага має бути приділена створенню релевантної інформації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень, що генерується обліковою службою.

Дослідженню питань, пов'язаних із обліковим забезпеченням підприємств ресторанного господарства, приділено чимало уваги у наукових працях, зміст яких необхідно враховувати у процесі пошуку нових підходів. При цьому, як виявилось, недостатніми залишаються розробки, що враховують специфіку сфери кооперативного ресторанного господарства.

Проведені дослідження статистичної інформації системи Укоопспілки за останні роки дозволило виділити такі особливості розвитку цієї галузі [1]:

- понад 65% підприємств знаходиться у сільській місцевості, що зумовлює специфіку потреб споживачів;

- зниження якості та потужності закладів зумовлено зменшенням їх кількості у 2012 р на 7,6% в порівнянні з попереднім та, відповідно,

зменшенням кількості місць для обслуговування на 8,2 % ; укрупнення підприємств ресторанного господарства за рахунок закриття дрібних об'єктів;

- кількість залів у ресторанах не перевищує трьох із кількістю місць в середньому на 120, 40, 16 осіб. При цьому бенкетні зали формуються на 40-50 місць; а також добудовуються літні майданчики (40-50 місць); кількість персоналу є незначною і становить від 10 до 16 осіб, які у більшості випадків мають фахову підготовку, що забезпечує дотримання традицій якісного обслуговування населення;

- нерівномірний розвиток мережі підприємств та їх товарообороту у регіонах України. Так, найактивніше розвивається Рівненська область, де обсяг товарообороту складає 20,9% в загальному обсязі по системі (частка продукції власного виробництва становить 58,9%). Найнижчі показники мають підприємства Дніпропетровської та Миколаївської області, де обсяг товарообороту відповідно займає лише 2,5% та 0,8 % від загального обсягу по системі;

- структура товарообороту складається в середньому на 40% з продукції власного виробництва та на 60% з купованих товарів;

- переведення частини підприємств на спрощену систему оподаткування.

Основні напрями стратегічного розвитку кооперативного ресторанного господарства зводяться до підвищення ефективності використання наявної матеріально-технічної бази за рахунок: припинення скорочення закладів ресторанного господарства; відмови від практики їх здавання в оренду; розконсервування підприємств, що тимчасово припинили свою діяльність; модернізації приміщень, обладнання, виробничо-технологічних процесів шляхом залучення інвестицій інших діючих підприємств споживчої кооперації, членів споживчих товариств та інвесторів з некооперативного сектору; застосування у виробничо-технологічному процесі неенергоємного устаткування, міні-обладнання; зміни асортиментної політики підприємств з орієнтацією на потреби споживачів, підвищення якості і збільшення видів послуг, що ними надаються; участі у виробництві продукції та напівфабрикатів через розвиток кулінарних і кондитерських цехів; нарощування обсягів випуску ресторанами, кафе продукції власного виробництва і реалізацію їх через підприємства торгівлі та відділи з продажу напівфабрикатів, кулінарних і кондитерських виробів [2].

Тому, для реалізації зазначених цілей на підприємствах ресторанного господарства має постійно удосконалюватися система управління, що зумовлює необхідність у перегляді підходів не лише до її механізмів, а й до побудови системи обліку, аналізу, внутрішнього контролю, оскільки інформація є стратегічним ресурсом, який в основному створюється бухгалтерською службою. Сучасна система бухгалтерського обліку має відповідати запитам менеджерів, сприяти здійсненню комунікаційних зв'язків між ними, формуючи інформацію кількісного та якісного характеру, бути гнучкою та мати можливість своєчасної адаптації до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі. Це забезпечить можливість зниження ступеня невизначеності прийняття управлінських рішень на всіх етапах діяльності

підприємства, задоволення інформаційних запитів для ведення переговорів з бізнес-партнерами, оцінки та вимірювання діяльності, координації зусиль усіх виконавців на цінності продуктів та бізнес-процесів тощо. Така система не має обмежуватись лише методиками фінансового обліку, а навпаки - активно використовувати методи управлінського обліку, що дозволить створювати інформаційне забезпечення для досягнення цілей обраної стратегії. Зокрема, забезпечить проведення аналізу зовнішніх та внутрішніх факторів бізнес-середовища; створення аналітичної бази з використанням необхідної деталізації синтетичних рахунків, побудову внутрішньої звітності; системи бюджетування тощо, що дозволить ефективно управляти наявним ресурсним потенціалом підприємств споживчої кооперації, а також своєчасно оцінювати чутливість прибутку до зміни чинників діяльності, оптимізувати обсяги діяльності та асортиментний портфель, використовуючи принципи кооперативної ідеї. Впровадження такої системи обліку є неможливим без активного розвитку автоматизації облікових інформаційних процесів, зокрема, в рамках Програми інформатизації споживчої кооперації України на 2011-2015 рр., що супроводжується організацією власної кооперативної ІТ-мережі та спільної співпраці облікових працівників, менеджерів та програмістів. Поглибленої оцінки потребує залежність між витратами на реконструкцію, інновації та кількістю відвідувачів, доходами, прибутками; використання переваг розташування закладів на автомагістралях.

Список використаних джерел:

1. *Основні показники господарської-фінансової діяльності споживчої кооперації України 2011-2012 рр.* – К.: „Укоопспілка”. – 2012.
2. *Стратегія розвитку споживчої кооперації України (2004-2015 рр.).* – К., 2004. – 62 с.
3. *Програма інформатизації споживчої кооперації України на 2011-2015 рр.* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=n0014626-10>

Чабанюк О. М.

*к.е.н., доц. кафедри
бухгалтерського обліку,*

Поп Т. В.,

*студентка спеціальності
„Облік і аудит”,*

Львівська комерційна академія

ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ

Успіх у здійсненні усієї виробничої та фінансової діяльності підприємств споживчої кооперації великою мірою залежить від якості та своєчасності розрахунків. Тому у зміцненні фінансового стану і платоспроможності підприємств значна роль належить контролю за станом розрахунків. Заходи контролю розрахункових операцій покликані не тільки виявляти допущені недоліки і відмічати позитивні явища в їх організації, але і попереджувати неправильне використання коштів і формування незаконних і недоцільних розрахункових взаємовідносин. У зв'язку з цим, за станом розрахункової дисципліни у кожному господарстві повинен бути встановлений систематичний контроль на всіх стадіях здійснення розрахункових операцій.

На сучасному етапі розвитку порядок обліку і контролю заборгованості та зобов'язань розглядають такі вітчизняні науковці, як: Бачинський В. І., Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Воронко Р. М., Гринів Б. В., Грабова Н. М., Завгородній В. П., Корягін М. В., Куцик П. О., Лазаришина І. Д., Озеран В. О., Петрик О. М., Рудницький В.С., Сопко В. В., Усач Б. В., Хом'як Р. Л., Шевчук В. О. Закордонні науковці, такі як: Глен А., Ван Бреда, Велш М. Ф., Деніел Г., Нідлз М., Мет'юс Р. Разом із тим, вплив ринкового середовища та зміна нормативної бази обґрунтовують необхідність додаткових досліджень означених питань.

Споживча кооперація України функціонує як багатогалузева соціально-економічна система. Важливим напрямком покращення діяльності кооперативних підприємств і організацій є посилення організаційних аспектів контролю розрахункових відносин із діловими партнерами. „Контроль – це процес дослідження, спостереження, перевірки виробничої і невиробничої фінансової діяльності, які здійснюються відповідними суб'єктами управління, наділеними певними функціями контролю, з метою виявлення відхилень від установлених параметрів цієї діяльності, усунення та попередження негативних явищ і тенденцій” [1, с. 13]. Контроль, як функція управління, у споживчій кооперації дозволяє своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови і фактори, які заважають ефективному веденню виробництва та успішному досягненню поставленої мети.

Контроль повинен ґрунтуватися на таких наукових принципах, як: науковість, комплексність, неперервність, демократизм, цілеспрямованість, точність, цілісність, гнучкість, збалансованість, оптимальність, структуризація планів, їх координація та економічність процесу планування, стандартизація процесів і техніки планування. Варто використовувати сучасні концепції планування та світовий досвід контролю та аудиту.

В умовах ринкової економіки зростає потреба в достовірності та об'єктивності інформації щодо горизонтальних зв'язків фірм, компаній, організацій. Організація розрахунків багато в чому залежить від стану обліку та їх документального забезпечення. Несвоєчасне виявлення помилок у розрахунково-платіжних документах призводить до виникнення різних суперечок і конфліктних ситуацій під час проведення розрахунків. Тому, особливу увагу під час проведення контролю розрахункових операцій необхідно звернути на законність розрахунків, їх доцільність, документальну обґрунтованість і правильність відображення розрахункових операцій у бухгалтерському обліку. При здійсненні контролю за розрахунковими операціями важливе значення має використання фактографічної облікової інформації.

Для успішного виконання завдань контролю розрахунків із постачальниками та іншими кредиторами складають програму, до якої обов'язково входять такі етапи: контроль фактичних поставок та витрат; контроль наявності і правильності оформлення документів, які визначають права, обов'язки сторін із постачання продукції (товарів, робіт, послуг); контроль реальності і правильності відображення кредиторської заборгованості в балансі, головній книзі, облікових регістрах та інших первинних документах; контроль правомірності виникнення боргу, реальності причин і строків виникнення кредиторської заборгованості (несплатеної в строк, з простроченим терміном позовної давності, спірної, суперечної, безнадійної до погашення); контроль правильності визначення обсягів платежу постачальникам та іншим кредиторам в рахунку-фактурі (вартість продукції, відображення ПДВ, відповідність цін угоді); підведення підсумків. Після проведення процедури контролю складають висновок, який містить інформацію стосовно достовірності звітності, її повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Основними напрямками удосконалення організації контролю розрахунків на підприємствах споживчої кооперації є: поглиблення інформаційного забезпечення, покращення методичного та посилення кадрового забезпечення. Важливим елементом побудови ефективної системи управління розрахунковими відносинами з метою налагодження ефективного внутрішньогосподарського контролю є чітке документування та облікове забезпечення договірних умов за центрами фінансової відповідальності, що дозволить підприємствам споживчої кооперації в умовах економічної та правової невизначеності формалізувати і регламентувати інформаційні потоки безпосередньо у тих місцях, де виникає первинна інформація.

Отже, контроль, як функція управління, дозволяє своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови і фактори, які заважають ефективному веденню виробництва. Під час проведення контролю та обліку розрахункових операцій важливе значення має використання фактографічної інформації. Для виконання етапів контролю складають програму перевірки з визначенням у ній конкретних завдань і процедур для кожного об'єкта, який перевіряють.

Список використаних джерел:

1. Бачинський В. І. Облік і контроль виробничих витрат у системі управління підприємством (на прикладі м'ясопереробних виробництв споживчої кооперації України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / В. І. Бачинський. – Львів, 1998. – 20 с.

Куцик П. О., професор
*кафедри бухгалтерського обліку,
Львівська комерційна академія*

КОНТРОЛІНГ В УПРАВЛІННІ ВАРТІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

Дослідження свідчать, що протягом останніх років значною популярністю користуються ті концепції контролінгу, які найбільше координують та інтегрують діяльність підприємств (компаній) з метою максимізації вартості бізнесу. Так, для великих корпоративних клієнтів консалтинговою компанією Horvath & Partners розроблена концепція контролінгу ланцюга створення вартості (Value Chain Controlling, далі – контролінг ЛСВ). Сутність цієї концепції – побудова повністю інтегрованої системи управління, сфокусованої на раннє виявлення загроз і можливостей для бізнесу протягом усього циклу створення вартості, що базується на інтегрованій системі обліку.

Контролінг ЛСВ дозволяє: поєднати операційні та стратегічні аспекти управлінського контролю; побудувати інформаційні канали для корпоративного управління через весь ланцюг створення вартості у компанії; забезпечити можливість адекватних управлінських дій у відповідь на індикатори раннього попередження; виявити причинно-наслідкові зв'язки між зовнішніми (ринковими) чинниками та показниками продуктивності; зосередитися на координуванні та оптимізації всіх бізнес-процесів компанії, а не на окремих функціях чи процесах.

Концепція контролінгу ЛСВ передбачає формалізацію відповідних об'єктів корпоративного управління, таких як бізнес-процеси та функції, групи товарів та клієнтів, а також створення відповідних елементів інформаційного забезпечення, насамперед, ключових показників ефективності (KPIs).

У межах концепції контролінгу ЛСВ компанією повинен бути розроблений єдиний набір контрольно-аналітичних показників, що відображає ефективність фірми у довгостроковому та короткостроковому періодах, з позицій як стратегічних цілей, так і тактичних завдань. Для цього використовується, насамперед, управлінський облік, який, по-перше, збирає дані про стан ключових показників, а по-друге, виконує функцію зворотного зв'язку, відстежуючи відповідність фактичних результатів стратегічним і тактичним орієнтирам. Якщо контрольно-аналітична система продукує сигнали про невідповідність результатів тактичного управління стратегії, у систему зв'язків вбудовуються активні процеси розбудови організаційної структури з тим, щоб досягти вказаної відповідності.

На наш погляд, розвиток сучасних досліджень в області оцінки ефективності компанії із застосуванням контрольно-аналітичних систем йде за двома напрямками. Перший – це вдосконалення оцінки фінансових вимірників, відомий під загальною назвою управління, заснованого на створенні вартості (Value-Based Management, VBM). Другий напрямок – це створення комплексних систем, націлених на вимірювання досягнень (Performance Measurement).

Метою VBM стає створення інформаційної бази для стратегічних та оперативних рішень за допомогою показників, що ідентифікують збільшення або зменшення вартості компанії. При цьому всі інструменти менеджменту підпорядковуються завданню максимізації ринкової вартості. Процес прийняття управлінських рішень також базується на ключових факторах вартості [7, с. 46].

Широке поширення показників вартості викликано причинами розбіжності в оцінках балансової (бухгалтерської) та ринкової вартості активів і, як наслідок, капіталу. Така розбіжність виникає, насамперед, через підвищення ролі нематеріальних активів (ділової репутації, інтелектуальних розробок) і невідчутних активів (імідж організації, наявність ресурсів впливу, потенціал розвитку тощо).

Контролінг, що базується на використанні VBM, враховує вартість не тільки позикового, але і власного капіталу; орієнтується на ринкові сигнали та оцінює пов'язані з ними економічні й фінансові ризики; тяжіє до врахування динаміки показників і прогнозів; в обчисленнях надає перевагу вимірювачам, що оперують “живим” грошовим потоком, а не умовним бухгалтерським категоріям прибутку.

Побудова контролінгу на основі вартісного підходу передбачає створення його моделі щонайменш із трьох складових частин – методологічної, організаційної і технічної. Методологічна складова визначає, чим (якими об'єктами) і як (на підставі яких принципів) необхідно керувати. Організаційна складова визначає, хто буде керувати. Технічна – які технічні засоби необхідні для функціонування системи контролінгу.

Одним з найбільш ефективних методів впровадження контролінгу є поетапна трансформація інформаційних потоків та управлінських впливів всередині підприємства. При цьому умовно можна виділити чотири етапи: 1) цілеутворення; 2) впровадження інтегрованої системи обліку і звітності; 3) впровадження процедур планування; 4) впровадження процедур і механізмів контролю.

Важливим наслідком інтеграції контролінгу та VBM може стати новий підхід до виділення центрів відповідальності в управлінському обліку. Зокрема, поряд з традиційними центрами витрат, доходу, прибутку та інвестицій у компаніях можуть з'явитися центри створення вартості, а ці підходи передбачають розробку нової концепції обліку.

Список використаних джерел

1. Дедов О. А. Организационно-методические решения комплексной задачи модернизации управления промышленным предприятием / О. А. Дедов // *Контроллинг*. – 2006. – № 1. – С. 32-47.
2. Малышева Л. А. Какой контроллинг нужен предприятиям? / Л. А. Малышева // *Директор информационной службы. Настольный журнал ИТ-руководителя* : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.osp.ru/cio/2002/07-08>. – 2002.
3. Скляр Е. Н. Теоретические основы формирования системы интегрированного контроллинга на промышленном предприятии / Е. Н. Скляр, И. О. Зверкович, Т. Д. Хрычкова // *Менеджмент в России и за рубежом*. – 2005. – № 2. – С. 9-15.
4. Малышева Л. А. Контроллинг на предприятии / Л. А. Малышева // *Открытие системы*. – 2000. – № 1-2. – С. 26–32.
5. Кораблёва А. А. Контроллинг на понятийном уровне: почему мы употребляем те или иные понятия и как определить, что такое контроллинг // *Омский научный вестник*. – 2004. – № 2 (27). – С. 157.
6. Манн Р. Контроллинг для начинающих / Р. Манн, Э. Майер // [под ред. В. Б. Ивашкевича] ; пер. с нем. Ю. Г. Жукова. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М. : Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
7. Щербакова О. Н. Методы оценки и управления стоимостью компании, основанные на концепции добавленной стоимости / О. Н. Щербакова // *Финансовый менеджмент*. – 2003. – № 3. – С. 46-54.

Бондарук Т. Г.,
д. е. н., професор,
Національна академія
статистики, обліку та аудиту

БЮДЖЕТУВАННЯ, ОРІЄНТОВАНЕ НА РЕЗУЛЬТАТ: ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ

Відхід від традиційного (витратного) фінансового планування до планування бюджетів, що ґрунтуються на результатах, є принциповим питанням зміни суспільного сектору. Одним із найбільш ефективних методів фінансового планування, які передбачають складання детального, скоординованого за всіма підрозділами плану роботи, організації в цілому і контролю його виконання, є бюджетування. Бюджетування базується на принципах комплексного поєднання планування, обліку, контролю, аналізу та регулювання діяльності підприємства (установи), фінансових результатів і фінансового стану його структурних одиниць; координації відповідних бюджетів, їх консолідації та орієнтації на досягнення загальних фінансових цілей на кожному рівні управління.

Розгорнене тлумачення поняття бюджетування наводить А. Лавров: «Це метод планування, виконання і контролю за виконанням бюджету, що забезпечує розподіл бюджетних ресурсів за цілями, завданнями і функціями держави з урахуванням пріоритетів державної політики і суспільної значущості очікуваних безпосередніх і кінцевих результатів використання бюджетних коштів». Важливою в цьому підході є саме спроба зіставлення витрат і результатів та розподілу ресурсів залежно від результатів, потенційних або досягнутих.

На сьогодні має проводитись робота з впровадження таких інструментів бюджетування: бюджетування, орієнтоване на результат діяльності установи; організація бюджетної функціональної класифікації витрат бюджетів за програмним принципом відповідно до цілей і завдань державної політики.

Удосконалення практики бюджетування варто розглядати як вагомий інструмент підвищення ефективності витрат бюджетів органів місцевого самоврядування. Заходи вдосконалення бюджетного процесу можуть давати локальний ефект, а можуть приводити до радикальних змін. На сьогодні передусім увага приділяється дотриманню фінансової дисципліни, а результатам діяльності органів місцевого самоврядування відводиться другорядне місце. Посилюються тенденції екстенсивного зростання витрат на одиницю бюджетних послуг при одночасному зниженні їхньої якості; не налагоджена система вимірювання соціально-економічних результатів бюджетного фінансування за допомогою їх регулярного моніторингу. Опитування населення про якість бюджетних послуг майже не проводяться, а якщо і проводяться, то ці

результати не враховуються і не відображаються належним чином у бюджетному процесі.

Ключовою ланкою в системі бюджетування, орієнтованого на результат, є моніторинг результативності. За його підсумками ухвалюють рішення про доцільність продовження фінансування тієї або іншої бюджетної програми в обсягах, закладених у попередньому фінансовому році.

Реалізацію бюджетування, орієнтованого на результати необхідно здійснювати таким чином:

1. Проведення подальшої реорганізації суб'єктів бюджетного планування з метою створення організаційної структури і системи розподілу повноважень і обов'язків, відповідних завданням реалізації принципів бюджетування, орієнтованого на результати.

2. Забезпечення з боку суб'єктів бюджетного планування доступності, повноти та якості інформації для моніторингу і оцінки їхньої діяльності всіма зацікавленими сторонами, включаючи громадськість.

В зв'язку з цим варто передбачити виконання суб'єктами бюджетного планування таких функцій, як: моніторинг реалізації програм; попередня, проміжна оцінка реалізації програм і оцінка їхніх кінцевих результатів; внутрішній аудит досягнення цілей і виконання завдань, критеріїв ефективності та результативності.

3. Запровадження відповідно до вимог бюджетування, орієнтованого на результати, зовнішнього аудиту ефективності і результативності за такими напрямками: бюджетні витрати; галузеві стратегії та програми; функціонування суб'єктів бюджетного планування, органів виконавчої влади і бюджетних організацій.

Трансформацію стратегічних цілей у конкретні плани і заходи на рівні адміністративно-територіальних утворень можна навести у вигляді схеми (рис.1).

Трансформація стратегічних цілей може здійснюватися аж до структурних підрозділів та конкретних виконавців. Для кожної ланки управління розробляються цільові індикатори, і оплата праці співробітників територіальних органів влади повинна відповідати їхнім досягненням.

У разі бюджетування, орієнтованого на результат, витрачання фінансових ресурсів пов'язується з очікуваними від нього суспільно значущими результатами. На відміну від традиційної системи витратного фінансування, що характеризує кількість витрат, система бюджетування, орієнтованого на результат, враховує, який суспільний результат буде досягнутий за рахунок витрачених коштів.

РЕАЛІЗАЦІЯ СТРАТЕГІЧНИХ ЦІЛЕЙ

Формування світогляду майбутнього

визначення мети діяльності муніципалітету на коротко- та довгострокову перспективу

Розробка стратегії муніципального утворення

формулювання пріоритетів органів місцевого самоврядування, засад їхньої взаємодії з іншими суб'єктами господарювання, сфер концентрації фінансових ресурсів

Визначення ключових факторів успіху та перспектив розвитку

здійснення необхідних дій, щоб бути конкурентоспроможним в межах кожного напрямку, який є частиною стратегії розвитку муніципалітету

Система оцінок моніторингу

розробка цільових показників для структурних підрозділів адміністрації, виявлення лжерел фінансових ресурсів, необхідних для реалізації цілей

Розробка програм розвитку та управління їх реалізацією

визначення необхідних напрямів діяльності адміністрації муніципалітету для реалізації кожної стратегічної цілі

Контроль строків виконання, мотивація та управління

визначення напрямів реалізації та контролю програм розвитку, зіставлення діючої системи оплати праці з досягненням стратегічних цілей

Рис. 1. Реалізація стратегічних цілей

Усі заходи, що вживаються в рамках бюджетного планування, орієнтованого на результат, умовно можна поділити на чотири етапи:

- аналіз стану місцевих бюджетів у цілому за найбільш важливими статтями бюджетних витрат;
- розробка і затвердження проекту програми реформування місцевих фінансів на три роки;
- практична реалізація програми реформування;
- реалізація компоненту проекту з надання технічного сприяння в підвищенні якості управління.

Таким чином, впровадження технологій середньострокового прогнозування бюджету, орієнтованого на результат, на місцевому рівні в середньостроковій перспективі є виправданим і необхідним кроком, відповідним загальному напрямку реформи бюджетного процесу в країні.

Скрипник М.І.,
д. е. н., доцент,
Національна академія
статистики, обліку та аудиту

ПРОБЛЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ФУНКЦІЇ УПРАВЛІННЯ

На сучасному етапі словосполучення “управлінський облік” стало досить часто вживаним як серед фахівців з бухгалтерського обліку, так і економістів і в середовищі фахівців в області інформаційних технологій. Проте кожен з них розуміє управлінський облік лише абстрактно, лише в тій його частині, яка безпосередньо межує з відповідною професійною діяльністю. Водночас сутність управлінського обліку набагато ширша. На питання, що таке управлінський облік, одні фахівці відповідають, що це бухгалтерський облік для менеджерів, інші – комп’ютеризований облік для управління підприємством.

Серед вчених і практиків відсутня єдина думка щодо визначення поняття “управлінський облік”. Прихильники розподілу обліку на фінансовий та управлінський (М.Г. Чумаченко, В.Ф. Палій, В.Б. Івашкевич та ін.) вважають, що такий поділ не порушує єдності системи бухгалтерського обліку, оскільки йдеться не про методологічний поділ обліку, а про організаційні зміни. Противники такого поділу (Ф.Ф. Бутинець, Я.В. Соколов, Б.І. Валуєв, О.С. Бородкін та ін.) вважають, що бухгалтерський облік є єдиним і неподільним, а управлінський – це облік витрат і калькулювання собівартості, які штучно намагаються відірвати від бухгалтерського обліку окремі фахівці, орієнтовані на західні облікові традиції.

Наявність різних підходів до розкриття змісту управлінського обліку породжує дискусії серед вчених стосовно правомірності його виокремлення як окремої системи, чій функції управління.

У ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” наведено визначення як бухгалтерського, так і внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Однак, в інших статтях цього Закону, які регулюють правові та організаційні засади, про внутрішньогосподарський (управлінський) облік не йдеться. З моменту введення в дію зазначеного закону не прийнято жодного нормативного документу, який би регламентував правові засади організації та ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, тому відсутні єдині підходи серед науковців і практиків до даного виду обліку на сьогодні.

Неоднозначність підходів обумовлена також тим, що при перекладі зарубіжної економічної літератури з управлінського обліку мали місце неточності та викривлення окремих понять, що призвело як до різних тлумачень, так і підходів до обліку для управління. У перекладній літературі з питань фінансів, обліку, макро- й мікроекономіки має місце неоднозначне трактування деяких понять і термінів: “управлінський облік” (англ. – management accounting), “виробничий облік” (англ. – cost accounting; нім. – betriebsabrechnung), “контролінг” (англ., нім. – controlling).

Існує наукова думка, що проблемою обліку витрат на багатьох вітчизняних підприємствах є використання виключно традиційної форми бухгалтерського, а точніше, фінансового обліку. В той час як реальні умови посилення конкуренції вимагають доповнення фінансового обліку управлінським (виробничим) обліком. Водночас у науковій літературі висловлюються різні точки зору щодо співвідношення понять виробничого та управлінського обліку, визначення їх місця у системі управління підприємством.

За часів соціалізму інформаційна система виробничого обліку охоплювала планування витрат, наукове вивчення їх взаємозв'язку та динаміки, обґрунтований розподіл непрямих витрат і орієнтувалася переважно на потреби держави.

У наш час деякі спеціалісти з питань управлінського обліку дотримуються позиції, що управлінський облік – це той же виробничий облік, що застосовується відповідно до сучасної термінології, немає жодних підстав для того, щоб виділяти його в окрему підсистему обліку. На противагу їм, окремі автори вважають виробничий облік важливою складовою системи управління господарською діяльністю підприємств, а використання назви “управлінський” до виробничого обліку – неправомірне.

Як зазначають Едвардс (Edwards) і Ньюел (Newell), “управлінський облік” – це термін, що бере свій початок з часів Другої світової війни і використовується для позначення процесу забезпечення інформацією планування, прийняття рішень і контролю. Тоді як термін “виробничий облік” має давніше походження і стосується, переважно, ідентифікації та збирання витрат і, таким чином, забезпечує базовою інформацією фахівців з управлінського обліку.

Розглядаючи роль бухгалтера в системі управління капіталістичним підприємством, Є.Н. Левитська пов'язала поділ бухгалтерського обліку на внутрішній (виробничий) і зовнішній (фінансовий) з бажанням капіталістів відділяти зовнішню фінансову інформацію, до якої мають доступ зовнішні контролери, податкові органи та акціонери, від інформації, призначеної для управління підприємством. Автор зазначила, що таким чином створюються можливості для навмисних викривлень результатів бухгалтерського обліку з метою приховування прибутку, створення прихованих резервів і усунення можливості дієвої перевірки дирекцією умов найму працівників. Маневрування інформацією залежно від її призначення є характерною рисою капіталістичного підприємства.

Вітчизняний вчений М.Г. Чумаченко пов'язує поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і виробничий з природою капіталістичного виробництва, зокрема, прагненням до збереження комерційної таємниці. Через облік виробничих витрат можна дізнатися про технологію виробництва, витрати по кожному виробу і випуск нових виробів, в той час як кожне підприємство прагне приховати ці дані від конкурентів і навіть від власних працівників. У цьому головна причина відокремлення виробничого обліку та таємності його записів.

У цілому вчені визначають такі аспекти, що свідчать про недосконалість фінансового обліку та необхідність доповнення його виробничим: інформація про витрати має історичний характер (облік фактів); подається в узагальненому вигляді; не задовольняє інформаційні потреби управління.

Виробничий облік не обов'язково повинен використовувати спільну з фінансовим обліком інформаційну базу. Інформаційний зв'язок між виробничим і фінансовим обліком не регламентується жодними стандартами. Тому можливе як часткове використання виробничим обліком інформації, отриманої з фінансового обліку, так і повторна (незалежна) реєстрація і обробка даних.

Ідеї з приводу нормативного регулювання управлінського обліку висловлювалися неодноразово. Так, члени Інституту професійних бухгалтерів і аудиторів Російської Федерації пропонують закріпити порядок, що зобов'язує всіх суб'єктів господарювання (за винятком малих підприємств), вести облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції в розрізі її номенклатури. З метою методологічного забезпечення зазначеної роботи, врахування специфіки діяльності галузей і виробництв, члени Інституту вважають за необхідне переглянути типові методичні вказівки з обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) для окремих секторів економіки: промисловість, будівництво, сільське господарство, торгівля та ін.

Зміст поняття “управлінський облік” в різних країнах різний. Вперше його почали використовувати західні вчені. В Німеччині цим терміном не користуються взагалі, називаючи відповідну навчальну дисципліну та практичну справу як “Обчислення витрат і результатів”. Відповідно, область планування, обліку, контролю і аналізу витрат обмежується в основному виручкою від продаж і витратами поточного року. В англomовних країнах (США, Великобританії, Канаді) управлінський облік розглядається ширше. В його сферу входять фінансові та виробничі інвестиції, результати їх використання. У Франції надають перевагу поняттю “маржинальний облік” і обмежують його пошуком і обґрунтуванням управлінських рішень на перспективу з використанням показників маржинального прибутку.

“Управлінський облік, – як стверджує проф. Л.В. Нападовська, – виник внаслідок недоліків традиційної бухгалтерії. Вже тоді вчені вважали, що бухгалтерська звітність не може бути придатною для управління підприємством, оскільки як вона хронічно застаріває і внаслідок цього позбавлена оперативності”. Сьогодні, коли після кожної введеної в комп'ютерну програму господарської операції можна отримати будь-яку інформацію в потрібному для управління розрізі, ситуація зовсім інша. Облік став набагато оперативнішим і інформативнішим.

З цього приводу проф. Ф.Ф. Бутинець також зазначає, що значна частина теоретиків і практиків у сфері обліку дотримуються думки про те, що управлінський облік як самостійний вид формування та використання економічної інформації не тільки має право на існування, але й нагально необхідний. Ця позиція знайшла відображення в міжнародних стандартах

обліку та звітності, в англomовній економічній літературі, в практичній діяльності багатьох крупних зарубіжних компаніях.

Проф. Л.В. Нападовська трактує поняття “управлінський облік” за двома напрямками: 1) як систему накопичення, обробки, інтерпретації інформації для менеджерів з метою прийняття управлінських рішень; 2) як сукупність методів, які використовуються адміністрацією для вирішення управлінських проблем.

Автор книги з управлінського обліку А. Апчорч розглядає управлінський облік як інформаційну систему, що передбачає “...подання корисної інформації для надання допомоги керівництву в плануванні, контролі й прийнятті рішень через управління фінансами фірми”.

Таким чином, заперечення необхідності й правомірності поділу бухгалтерського обліку на фінансовий, податковий та управлінський призводить до концентрування уваги в підручниках і навчальних посібниках переважно лише на обліку витрат виробництва, їх поведінці, відхиленні від нормативних, а методика управлінського обліку за такими об’єктами, як необоротні та оборотні активи, продаж продукції (робіт чи послуг) тощо, не висвітлюється, хоча і визнається, що предметом управлінського обліку є така сукупність об’єктів, що включає: а) виробничі ресурси (основні засоби, матеріальні ресурси, трудові ресурси, нематеріальні активи); б) господарські процеси та їх результати (постачальницько-заготівельна, виробнича, фінансово-збутова та організаційна діяльність).

Бортнікова О.О.

*асистент кафедри обліку і
аудиту,*

*Луцький національний технічний
університет*

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИКОРИСТАННЯ ТЕХНІКИ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Ефективність діяльності в сільському господарстві безпосередньо пов'язана з раціональним та обґрунтованим застосуванням засобів механізації. У свою чергу, від рівня забезпеченості підприємства машинно-тракторним парком та його використання залежить своєчасність і якість виконання сільськогосподарських робіт.

Дослідження науковців [3, с. 124] засвідчили, що в середньому 50% відсотків оперативної диспетчерської інформації в сільському господарстві приходить на використання та стан машинно-тракторного парку. Разом із тим, один працюючий сільгоспагрегат створює за робочий день інформаційний потік місткістю від восьми до тринадцяти повідомлень, із яких три-чотири технічного характеру, три-шість технологічних і решта – організаційного характеру [3, с. 114].

Головним напрямом поліпшення використання машинно-тракторного парку є виявлення та невідкладне усунення внутрішньозмінних втрат робочого часу, своєчасне забезпечення виробництва робочою силою, паливом та іншими матеріалами, скорочення цілоденних простоїв, підвищення коефіцієнта змінності його роботи [2, с. 282]. Інформаційне забезпечення для реалізації таких заходів формується в підсистемі оперативного управлінського обліку. Зокрема, таку інформацію можна фіксувати у оперативному зведенні наявності та технічного стану машинно-тракторного парку, що дозволяє здійснювати контроль проведення технічних оглядів, діагностики, ремонтів.

Окрім того, в бухгалтерському фінансовому обліку немає даних про ступінь використання більшості основних засобів сільгосппідприємств. Частина фондів заморожується, не використовується та призводить до втрат. Доцільно так організувати управлінський облік, щоб керівники мали інформацію про наявність зайвих основних засобів, пропозиції фахівців по їх реалізації чи передачі в оренду, проведення переобладнання з метою використання на інші потреби і т.д. Ці дані можуть бути зібрані у спеціальній формі. Такий організаційно-методичний підхід дає змогу виявити недоліки у використанні не лише машинно-тракторного парку, але й інших виробничих фондів, розробити заходи з покращення їх віддачі, виробити систему показників, яка буде комплексно характеризувати експлуатацію засобів механізації за часом і продуктивністю.

Оперативна інформація про простої машинно-тракторного парку повинна фіксуватись з допомогою сучасних технологій (датчики, лічильники та ін.), що

дасть змогу своєчасно та об'єктивно обліковувати обсяги виконаних робіт, визначати продуктивність праці механізаторів. Ефективним технічним засобом оперативного обліку і контролю є GPS-моніторинги, які в одному пристрої акумулюють відразу кілька функцій: GPS, контроль ефективності використання часу, контроль палива, обмін повідомленнями, голосовий зв'язок, охорону. Крім того, з'являється можливість інтегрувати функції моніторингу з обліком підприємства (від отримання замовлень до контролю їх виконання та нарахування заробітної плати). Так, встановлення такої системи на автомобілях для перевезення продукції рослинництва дозволяє повністю контролювати рух зерна та іншої продукції з поля і виконувати розрахунок послуг.

Як показали дослідження, важливим аспектом економії в аграрному виробництві є оптимізація витрат палива. З цією метою прогресивні сільгосппідприємства встановлюють на техніці датчики палива, інформація з яких записується GPS-навігаторами для подальшого контролю, аналізу та звітності. Проте в більшості господарств цьому питанню не приділяють належної уваги, або ж немає достатніх фінансових ресурсів. Результати використання палива та мастильних матеріалів визначають раз на місяць, коли усунути різні упущення та зловживання в роботі значною мірою вже неможливо.

Окрім того, функція контролю за використанням цього виду запасів у господарствах немає єдиного виконавця, так як здійснюється різними службами: інженерною, економічною, бухгалтерською, диспетчерською і навіть безпосередньо керівником підприємства. Основою ефективного використання палива та інших енергетичних матеріалів вважаємо інформацію оперативного управлінського обліку. Так, оперативне відстеження перевитрат палива є не лише умовою виявлення зловживань, але й дозволяє прийняти рішення про проведення додаткового технічного огляду та обслуговування агрегату.

Уся зібрана оперативна інформація про використання техніки, незалежно від технології її фіксації та передачі, може бути акумульована у розробленій формі оперативного зведення про використання у виробництві комбайнів, тракторів та інших механізмів. Документ рекомендується складати щоденно у строки найбільш інтенсивного використання засобів механізації та з огляду на потребу в інші часові інтервали. Окрім виду робіт, поля, пробігу, площі та часу роботи кожного агрегату, які характеризують обсяг виконаних робіт, в документі передбачено графі для оперативного контролю за якістю робіт і дотриманням трудової дисципліни механізаторами (зупинки тривалістю більше 10 хвилин) з розшифровками причин, здійснених заходів по усунення простоїв та заходів по їх попередженню.

Проблемою при вдосконаленні облікового забезпечення управління сільськогосподарською технікою є застарілі норми оцінки ефективності її використання. Такі норми переводу робіт в умовні еталонні гектари не можуть бути універсальними при практичному застосуванні, оскільки були сформовані із зазначенням обмеженої кількості сільськогосподарських машин. Окрім цього, умови використання техніки суттєво різняться, а, отже, ефективність використання однотипних сільськогосподарських машин буде різною [1, с.

181]. У результаті конкретна методика оперативного обліку використання сільськогосподарської техніки повинна розроблятися з врахуванням реальних технологічних, технічних, організаційних, природних умов виробництва кожною господарською одиницею.

Список використаних джерел:

1. Борович О. В. *Необхідність удосконалення методики обчислення обсягу виконаних робіт тракторами* / О. В. Борович, Т. С. Івашків // *Університетські наукові записки: часопис Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. Науковий журнал.* – 2010. – № 2. – С. 180 – 186.
2. Ковальчук Т. М. *Оперативний економічний аналіз: теорія, методологія, організація: дис... д-ра екон. наук: 08.06.04* / Т. М. Ковальчук. – К.: Інститут аграрної економіки УААН. – К., 2004.
3. *Основи інженерного менеджменту* / І. І. Мельник, І. Г. Тивоненко, С. Г. Фришев, В. П. Бабій, С. М. Бондар. – К.: Вища освіта, 2006. – 525 с.

Воронко О. С.,
*к.е.н., доц. кафедри аудиту,
Львівська комерційна академія*

ПРОБЛЕМИ УПРАВЛІННЯ ДЕБІТОРСЬКОЮ ТА КРЕДИТОРСЬКОЮ ЗАБОРГОВАНІСТЮ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Сьогодні одним із найбільш складних і суперечливих питань українського обліку є облік дебіторсько-кредиторської заборгованості, що пов'язано з існуванням проблеми неплатежів. Суб'єкти господарювання в даних умовах на перший план висувають задоволення власних потреб замість виконання фінансових зобов'язань за платежами перед партнерами. Діюче законодавство це дозволяє. А відсутність майнової відповідальності підприємств за невиконання власних договірних зобов'язань дає їм можливість ухилятися різними способами від їх реалізації перед партнерами. Сучасні умови господарювання вимагають вирішення цілого ряду нерозв'язаних проблем. В обліку дебіторсько-кредиторської заборгованості такими проблемами є: методологічні аспекти відображення заборгованості в системі рахунків бухгалтерського обліку; осмислення категорії „механізм розрахунків” в обліково-економічній літературі; існуюча плутанина між економічними термінами „зобов'язання”, „заборгованість” та „розрахунки”; класифікація дебіторсько-кредиторської заборгованості як об'єктів обліку; облік рефінансування дебіторської заборгованості.

Як переконує досвід українських підприємств, які ведуть успішний бізнес, і більшості західних фірм, дебіторська заборгованість у їхніх активах становить 20-21 %. Цей показник (обсяг кредитного продажу) є одним із двох основних чинників, який визначає загальну суму неоплачених рахунків за дебіторською заборгованістю в будь-який період. Другим чинником є середня тривалість часу, який минув від моменту продажу до моменту інкасації. І хоча кредити найчастіше надаються платоспроможним покупцям і чесним платникам, частина боргів, незважаючи на обережність і обачність постачальників, залишається неоплаченою. Їх доводиться покривати частиною прибутку підприємства, а також створювати резервні фонди на покриття сумнівних боргів. Це призводить до виникнення неминучих витрат комерційного кредиту, які несуть підприємства. Щодо кредиторської заборгованості, то вона, виходячи з балансового рівняння: $\text{Актив} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання}$, взагалі виступає однією із частин залученого капіталу підприємства. Дебіторська заборгованість в організації бухгалтерського обліку відображається як наслідок цивільних зобов'язань, які виникають у результаті визначеної угоди. В основі як першого, так і другого, лежить прагнення підприємця одержувати прибуток від економічної діяльності. У зв'язку з цим, обидва механізми не варто розглядати ізольовано один від одного.

У сучасних умовах механізм розрахунків не можна розглядати як систему комунікаційних структур, методичних та технологічних прийомів, призначених

для їх здійснення. Таке розуміння механізму розрахунків є надто поверховим. Взагалі осмислення категорії „механізмів” в економічній науці потребує ширшого погляду на економічні дії і події, включаючи процеси, що відбуваються на всіх стадіях відтворення. Це також потребує і достатньо високого рівня абстракції. Складовими механізму розрахунків є також організаційно-технічні фактори і відповідні комунікаційні та інші структури, діяльність яких пов'язана із забезпеченням розрахунків і регламентується певними правовими нормами. Досліджуючи природу розрахунків, проф. Безруких П.С. зазначив, що розрахунки базуються на русі господарських засобів між різними суб'єктами. Одна група дослідників визначає їх як систему взаємовідносин (Чацкіс Е.Д., Лисюк А.Н., Михайлова Т.П.); друга - стверджує, що це безпосередньо взаємовідносини (тобто, без використання слова „система”) (Безруких П.С, Івашкевич В.Б.), третя група - лише пояснює економічну сутність розрахунків, не наводячи їх визначення (Сухарева А.Я. та інші) [1]. Досить важливим є те, в якій формі проводились розрахунки: готівковій чи безготівковій, векселем, чеком, бартером тощо, тобто, що є заключним етапом кожної комерційної трансакції. Якщо розглядати безготівкові розрахунки як категорію відносин між суб'єктами господарювання, то, зрозуміло, що в даному випадку відсутній факт одночасного передавання (придбання) товарно-матеріальні цінності і сплати (одержання) грошового еквіваленту вартості переданих (отриманих) ТМЦ, а тому виникає розрив у часі між передачею ТМЦ та їх оплатою, який називають „зобов'язаннями”, „дебіторсько-кредиторською заборгованістю”, „заборгованістю за розрахунками”. У тих випадках, коли товар надходить на склад покупця до моменту здійснення платежу через банк, на термін від дати надходження товару до дня його оплати між постачальником і покупцем виникають зобов'язання. Зазначимо, що іноді в бухгалтерському обліку заборгованість у постачальника може і не виникнути, так як облік ґрунтується на розрахункових документах. Але фактично, якщо співставити рух вантажів і платежів по них через банк, то виникає неминучий розрив у часі, який створює матеріальну основу утворення взаємної - заборгованості підприємств у процесі реалізації товарів і послуг. Ця взаємна заборгованість підприємств, на нашу думку, є зобов'язанням. За словником Даля „борг - все винне, що повинно виконати, обов'язок”. Часто зобов'язання характеризують як борги (заборгованість) підприємства, які виникають, головним чином, через придбання товарів та послуг у кредит, або кредити, які підприємство отримує для свого фінансування. Зобов'язання іноді також називають боргами або власними фінансовими зобов'язаннями підприємства.

Таким чином, зобов'язання - це різновид цивільно-правових відносин, зміст яких включає право, у даному випадку, право вимагати - і відповідний йому обов'язок. У силу зобов'язання одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь іншої особи (кредитора) певну дію, а саме: передати майно, виконати роботу, сплатити гроші тощо або утриматися від певної дії. Кредитор при цьому має право вимагати від зобов'язання особи — боржника - виконання його обов'язку.

На противагу речовим правовідносинам, у яких праву однієї особи відповідає обов'язок усіх співгромадян взагалі без більш точного визначення учасників, у зобов'язальних правовідносинах встановлюється певна визначеність осіб, які беруть участь у ньому. Як зазначають професори В. Макаров і М. Білоусов, загальним для групи зобов'язань є те, що всі вони періодично виникають у підприємств у відповідності з діючим порядком їх нарахування [4]. Кошти з цих джерел підприємство не отримує ззовні, як кредити, а створює шляхом нарахування. Тому, якщо такі джерела, як, наприклад, позики банку, показують заборгованість підприємства з повернення раніше отриманих сум, то дані джерела відображають зобов'язання, що виникають у підприємства у зв'язку з необхідністю передачі коштів відповідним організаціям згідно з діючим законодавством.

Це є традиційний підхід до зобов'язання, обумовлений основним бухгалтерським рівнянням: $\text{Актив} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання}$. Зазначимо, що О. Лучков і О. Михайлюк склад зобов'язань характеризують наступним чином: $\text{Зобов'язання} = \text{Залучені засоби} + \text{Кредиторська заборгованість}$. [2;3]

Таким чином, можна відмітити, що термін „зобов'язання” в Законі України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” варто розуміти тільки в традиційному розумінні як кредиторську заборгованість чи залучені засоби й інвестиції, внесені власником. При цьому в практичній роботі із цим законом та іншими нормативними документами по бухгалтерському обліку, де використовуються юридичні терміни „майно” і „зобов'язання”, їх необхідно трактувати тільки в рамках спеціальної галузі права - права бухгалтерського.

Список використаних джерел:

1. Безруких П. С. Про аналітичні властивості показника відносної кредиторської заборгованості підприємств / П. С. Безруких // Економіст. - 2003. - № 8. - С.32-34.
2. Лучков О. Визначення оптимального розміру дебіторської заборгованості/ О. Лучков // Актуальні проблеми економіки. -2003. -№ 1. - С.22-27.
3. Михайлюк О. Дебіторська заборгованість – „головний біль”, який можна лікувати/ О. Михайлюк // Круглий стіл. -2003. -№ 4. - С. 19-22.
4. Білоусов М. О. Деякі аспекти аналізу дебіторської заборгованості суб'єктів господарювання / М. О. Білоусов // Підприємництво, господарство і право. -2004. - № 7. - С. 141-145.

Карпенко О. В.

*к.е.н, професор, проректор з наукової роботи та міжнародних зв'язків,
Полтавський університет економіки
і торгівлі,*

Лебедєв О. М.

*д.е.н, професор, професор кафедри
корпоративного управління,
Фінансовий університет при Уряді
Російської Федерації*

МОДЕЛЮВАННЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ МЕТОДИЧНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Управлінський облік є складною і багатогранною системою знань (наукою), яка має свій предмет і метод. На нашу думку, під методом управлінського обліку необхідно розуміти систему прийомів (способів, інструментів), що забезпечують вивчення витрат та доходів за різними сегментами діяльності з точки зору ефективності бізнесу, реалізації стратегії та місії підприємства. В умовах неповної інформації про процеси важливо вміти передбачити проблемні ситуації і можливості їх подолання, мати розроблені алгоритми поведінки.

Моделювання економічних явищ і процесів дозволяє отримати чітке уявлення про суб'єкти господарювання, охарактеризовувати і кількісно описувати його внутрішню структуру і зовнішні зв'язки. Побудова моделі і вибір методу вирішення економічної задачі необхідні для функціонування індикативної і імперативної підсистем управління.

Оскільки в управлінні об'єктивно присутня специфіка багаторазової рефлексії, то важливою частиною процесу управління є прогнозування. Тому концепція моделювання має відповідати завданням індикативного управління - прогнозування починається з виявлення вихідного стану, тенденцій розвитку та завершується прогностичною моделлю очікуваного або необхідного стану.

Для того, щоб управляти процесом, необхідно встановити ступінь складності досліджуваного об'єкту, виділити концептуальну структуру, що об'єднує фактори, котрі існували в минулому, є присутніми в сьогоденні і визначають майбутній розвиток.

Однією з центральних проблем багатьох підприємств є забезпечення єдиних стандартів якості у всіх економічних одиницях, в тому числі територіально віддалених. Стійко відтворюваний результат може бути отриманий стійко відтворюваною взаємодією - в цьому полягає сенс існування імперативної підсистеми управління. Такий підхід може бути реалізований при жорсткому зовнішньому або внутрішньому розподілі ролей, ресурсів, повноважень, що вимагає відповідної ідентифікації. У цьому контексті мета

економічної системи (організації) полягає у створенні та дотриманні відповідних стандартів.

Управління неможливо без елементів інформаційного та мотиваційного характеру, основу яких формують в системі управлінського обліку. Внутрішні управлінські звіти повинні розкривати результати проведення аналітичної і ймовірної оцінки розвитку подій, тенденцій, виявлення зв'язків і закономірностей через призму витрат та доходів, створюючи основу для прийняття стратегічних, тактичних та оперативних рішень. З цих позицій особливу важливість набувають можливості застосування економіко-математичних методів, що дозволяють виявити суттєві зв'язки і тенденції для формування якісної інформаційної основи для прийняття управлінських рішень. Предметом наукових дискусій залишається цільова спрямованість економічного механізму управління, котра зумовлює необхідність розробки концепції моделювання діяльності підприємств. Остання покликана сформулювати систему пріоритетів і підтримувати функцію випереджального впливу індикативної підсистеми управління.

Сутність запропонованої концепції моделювання полягає в тому, що вона дозволяє здійснювати пошук рішень у слабоформалізованих ситуаціях при неповній інформації про господарсько-фінансові процеси. Завданням управлінського обліку є передбачення проблемних ситуацій і розробка заходів для їх подолання. На основі відповідним чином генерованої інформації мають бути заздалегідь розроблені сценарії, алгоритми можливої поведінки.

Як показав аналіз, до негативних змін у зовнішньому середовищі найбільш уразливими стали підприємства, котрі були не здатні забезпечувати збалансованість активів і пасивів, доходів і витрат. Концепція базується на виділенні низки завдань концептуального характеру та відповідних груп моделей: забезпечення збалансованості джерел і ресурсів, ресурсів і обсягів діяльності, доходів і витрат; коштів, що спрямовуються на цілі споживання і накопичення. У рамках вирішення цих концептуальних завдань необхідно забезпечити порівнянність предметних сфер, концептів, інструментарію, а також передбачити можливість конвертації результатів моделювання, узгодження входів-виходів конкретних моделей.

Спочатку доцільно виділити концепти локального характеру: вхідні і вихідні потоки, запаси, змінні та постійні витрати, статичні і динамічні пропорції, індикатори, планові завдання, нормативи. На цій основі, шляхом когнітивної оцінки повторів, необхідно виявити загальні концепти: цілі, ресурси, результати, з наступним уточненням цих понять. Концепти кожної предметної сфери та сукупності моделей в цілому утворюють систему - сукупність, що характеризується властивостями унікальності, повноти, достовірності, несуперечності.

Кожен із концептів повинен бути виражений групою ознак, що піддаються виміру. Вироблення та реалізація концепції моделювання діяльності організацій дозволяє систематизувати економічну роботу, забезпечити персонал чіткими орієнтирами. У рамках імперативної підсистеми управління важливо утримання норм і досягнутих стандартів, що підвищує роль детермінованого моделювання

- ефективного засобу формалізації зв'язку економічних показників; воно є основою для кількісної оцінки ролі окремих факторів у динаміці зміни результативної ознаки. Детерміноване моделювання факторних систем обмежується наявністю прямих зв'язків між ознаками, що досліджуються. Розмах кількісних змін економічних показників діяльності організації можна з'ясувати тільки на основі стохастичного аналізу емпірично отриманих даних. Стохастичний аналіз спрямований на вивчення непрямих зв'язків, він виступає в якості інструменту поглиблення аналізу факторів, за якими не можна побудувати детерміновану модель.

Стохастичне моделювання факторних систем взаємозв'язків окремих сторін господарської діяльності організацій спирається на узагальнення закономірностей варіювання значень економічних показників - кількісних характеристик детермінант та результатів господарської діяльності. Особливе значення при цьому набуває оцінка кореляції між показниками, оцінка статистичної значущості зв'язків, регресійний аналіз, виявлення параметрів періодичних коливань.

Така концепція моделювання здатна забезпечити адекватність ідей, методів і способів подання знань у всій сукупності розв'язуваних завдань, що потребують відповідного інформаційного забезпечення. У рамках апробації кожної моделі, і їх сукупності, необхідно провести аналіз функціонування системи в умовах розширення інформації, дослідження можливостей системи в вирішенні більш широкого кола завдань. Таким чином, застосування моделювання дозволить зробити більш якісним інформаційне забезпечення прийняття рішень.

Кузьмінська К. І.
*асистент кафедри
бухгалтерського обліку,
Львівська комерційна академія*

УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Прийняття виважених та своєчасних управлінських рішень на всіх рівнях менеджменту здійснюють на основі точної, достовірної, оперативної та в доступній формі поданої інформації фінансового і не фінансового характеру. Саме сукупність форм подання такої інформації утворюють систему управлінської (внутрішньогосподарської) звітності.

Дослідженням питання запровадження управлінської звітності та її значення в розвитку підприємства досліджували багато вітчизняних і зарубіжних учених: П. Й. Атамас, І. О. Бланк, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Г. Г. Кірейцев та ін. Проте різні науковці трактують поняття управлінської звітності по-різному. Так, В. С. Лень, В. В. Гливенко стверджують, що звітність – це система узагальнених і взаємопов'язаних економічних показників поточного обліку, які характеризують результати діяльності підприємства за визначений період [1, с. 5]. Ю. А. Верига поняття „звітність” характеризує як систему узагальнюючих та взаємопов'язаних показників, яка подається у вигляді різного типу таблиць та текстового матеріалу, за допомогою яких визначається фінансовий стан, результати діяльності підприємств тощо [2]. Таким чином, поняття та зміст звітності науковці розглядають, з одного боку, як елемент бухгалтерського обліку (метод узагальнення і подання інформації про результати діяльності підприємства), а з іншого – як джерело економічної інформації про фінансовий стан, виробничу та фінансово-господарську діяльність підприємства.

На нашу думку, під внутрішньогосподарською звітністю варто розуміти комплекс взаємопов'язаних даних та згрупованих розрахункових показників, які характеризують господарську діяльність підприємства в цілому та у розрізі його структурних одиниць. Вона спрямована на забезпечення внутрішніх користувачів якісною обліковою інформацією, необхідною для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Система управлінської звітності забезпечує обернений зв'язок між менеджерами різних рівнів управління підприємством та об'єктами управління (виробничими та допоміжними структурними підрозділами). Тобто вона повинна бути сформована таким чином, щоб відображати рух матеріальних і фінансових потоків між центрами відповідальності та підприємством у цілому, порядок розрахунків і характер внутрішньогосподарських відносин, забезпечувати інформаційну базу для локальних господарських рішень, контроль і оцінку результатів діяльності центрів відповідальності. Тому її формування являється однією із основних проблем для багатьох керівників

підприємств. Часто це пов'язано із відсутністю відповідної системи фіксування, обробки та подання даних, на основі яких приймають рішення.

Важливим є порядок та принципи розробки форм внутрішньої звітності. Так, підприємство має право, у відповідності із вимогами Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, самостійно розробляти систему та форми внутрішньогосподарського обліку, звітності та контролю господарських операцій. Управлінська звітність розробляється самим підприємством включаючи як кількісні, так і якісні показники у вартісному та натуральному виразі.

Принципи організації управлінської звітності визначаються галузевою специфікою діяльності підприємства, а також особливостями роботи конкретного структурного підрозділу, центру відповідальності або сегменту діяльності. На нашу думку, внутрішня управлінська звітність повинна бути:

- оперативною, короткою (але достатньою) і корисною, тобто поданою саме тоді, коли вона необхідна для прийняття конкретних управлінських рішень, не містити зайвої інформації, для того, щоб можна було оперативно оцінити її зміст;

- доцільною, точною (достовірною) та об'єктивною (відповідати меті, для якої вона була підготовлена);

- адресною та зрозумілою, тобто конкретний відповідальний менеджер повинен отримувати звітність, яка містить ту інформацію, у якій зацікавлений саме він;

- порівняльною з іншими звітами та аналітичною;

- мати оптимальний термін подання (частота подання звітів залежить від виробництва та факторів, які впливають на прийняття рішень. Внутрішні звіти можуть бути щорічними, щоквартальними, щомісячними, щотижневими, складатись щодня або при виникненні відхилень від норм).

Суттєвим є доступність форми звіту, розміщення та подання відповідної інформації. Форма внутрішньої звітності повинна максимально розкривати зміст її показників та бути зрозумілою для конкретного користувача інформації – менеджера, якому подається звіт. Зміст кожного звіту розглядають у чітко встановленій формі з урахуванням того, що дана звітність підлягає адаптації до конкретного виду економічної діяльності та конкретного підприємства, враховуючи, зокрема, його можливості зі збору тієї чи іншої інформації. Ми погоджуємось із думкою В.Ф. Палія, що за інформаційним змістом внутрішні звіти доцільно поділяти на:

- комплексні підсумкові звіти, які подають за визначений період (місяць, квартал) та містять підсумкову інформацію про виконання планів, використання ресурсів, відображають доходи і витрати за центрами відповідальності, показують рівень рентабельності підприємства та інші показники;

- тематичні звіти, які складають при виникненні відхилень за найважливішими показниками (об'єм реалізації продукції, графік виробництва

та іншим плановим показникам, які контролюються відповідним центром відповідальності);

– аналітична звітність складається за наказом керівництва та висвітлює інформацію, що містить причини і наслідки результатів діяльності за окремими ділянками [3, 4].

Інформаційною базою для складання внутрішньої звітності є нормативно-довідкова та фактична інформація аналітичного обліку. Основними реєстрами для формування звітних показників, а іноді безпосередньо формами звітності для управління, виступають виробничі журнали, книги записів покупок, продажу та інших господарських операцій, звіти про вироблену та реалізовану продукцію, товари та послуги, виробничі запаси, спеціалізовані форми звітності про діяльність окремих структурних підрозділів.

Таким чином, основною передумовою ефективного управління підприємством є запровадження (удосконалення) системи внутрішньогосподарської звітності, основне призначення якої – забезпечення керівництва своєчасною, достовірною та у доступній формі представленої інформації, необхідної для прийняття відповідних рішень.

Список використаних джерел:

1. Чабанова Н. В. *Фінансова звітність підприємств: [навч. посібник]* / Н. В. Чабанова, Т. Я. Чупир, Ю. А. Василенко. - Х.: Фактор, 2006. - 444 с.
2. Лень В. С. *Звітність підприємства: [підручник]* / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – [2-ге вид., перероб. і допов.] – К.: Центр навчальної літератури, 2006. -612 с.
3. Палий В. Ф. *Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета* / В. Ф. Палий. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.cfin.ru/ias/manacc/reporting.shtml>.
4. Scarlett R. C. *Management Accounting* / R. C. Scarlett, C. Wilks. – *Performance Management*. – CIMA, London. - 2007. – 120 p.

Любимов М. О.

*к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту*

Кулик В. А.

*к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту,
Полтавський університет
економіки і торгівлі*

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Досвід країн із розвиненими ринковими відносинами свідчить про те, що важливою складовою загального механізму управління господарською діяльністю підприємств є уміло сформована облікова політика. Облікова політика визначає ідеологію господарювання підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і добитися успіхів в конкурентній боротьбі [1].

На законодавчому рівні, Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, встановлено, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [2]. Таке визначення підпадає під критику науковців, які обґрунтовують значимість облікової політики не лише для складання та подання фінансової звітності, а й для ведення бухгалтерського обліку в цілому, підкреслюючи її управлінську спрямованість.

Необхідність органічного зв'язку облікової політики підприємства із функціями управління обґрунтовує І. Рузмайкіна [3], яка вважає, що інтереси системи управління в обліковій політиці проігноровано, а твердження про те, що політика ведення обліку призначена для цілей планування діяльності підприємства та прогнозування фінансової ситуації не знайшли свого практичного застосування. Житний П. зазначає, що „оскільки власник підприємства найбільше зацікавлений у посиленні обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, то саме управлінська спрямованість облікової політики має сенс, повною мірою впливаючи на процеси господарювання” [4, с. 62]. Саблук П., вважає за доцільне „до розпорядчого документу про облікову політику включати інформацію, що стосується контролю витрат виробництва, формування собівартості готової продукції, тобто рекомендує внести управлінський аспект при його формуванні” [5, с. 3-5].

Варто відзначити, що бухгалтерський облік в Україні, відповідно до чинного законодавства, має задовольняти потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів. Тому, розширення меж дії облікової політики не лише на показники фінансової звітності, а на бухгалтерського обліку в цілому, зумовлює потребу виокремлення елементів облікової політики щодо управлінського обліку як інформаційної бази, призначеної для задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів облікової інформації у процесі управління підприємством.

Огляд економічної літератури дає можливість зробити висновок про те, що, з одного боку, питання методики управлінського обліку досліджене не в повній мірі, що виявляється у відсутності чіткої класифікації застосовуваних способів управлінського обліку. До основних методичних питань більшість дослідників відносить розробку плану рахунків управлінського обліку та макетів звітних форм для різних рівнів і цілей управління, вдосконалення первинної документації, використання різних способів класифікації і обліку витрат та калькулювання собівартості. Крім того, жоден із науковців у процесі дослідження методики управлінського обліку не приділяє уваги розробці методики визначення інформаційних потреб користувачів управлінської звітності, способів і строків її подання, що є надзвичайно важливим.

На нашу думку, для того, щоб правильно висвітлити всі методичні аспекти управлінського обліку в розпорядчому документі про облікову політику, доцільно згрупувати методи, які використовують у системі управлінського обліку за стадіями процесу підготовки й подання управлінської звітності. Ми виділяємо три групи методів: методи накопичення інформації; методи обробки (підготовки) інформації; методи формування і подання управлінської звітності.

1. Методи накопичення інформації. Методи цієї групи використовують для первинного накопичення інформації з різних джерел, необхідної при обґрунтуванні управлінських рішень у розрізі об'єктів управління і групування її певним чином для подальшого використання.

2. Методи обробки (підготовки) інформації. Методи цієї групи використовують для обробки інформації і підготовки показників для прийняття рішень. Показник – це величина, що відображає певну характеристику об'єкта управління. Тобто виходячи з принципу повноти (достатності) інформації, управлінцям не завжди потрібна вся інформація про об'єкт управління. Для прийняття певних управлінських рішень їм потрібні певні показники, які характеризують конкретний об'єкт.

3. Методи формування і подання управлінської звітності. Ця група методів містить способи визначення інформаційних потреб, форми, періодичності та способу подання управлінських звітів користувачам. Визначення інформаційних потреб внутрішніх користувачів є однією з найважливіших проблем, що необхідно вирішити у процесі побудови ефективної інформаційної системи на підприємстві.

Таким чином, у процесі динамічного розвитку підприємств в умовах висококонкурентного середовища змінюються інформаційні потреби процесу управління підприємством. Це зумовлює необхідність обґрунтування елементів

управлінського обліку у системі внутрішніх розпорядчих документів, одним із яких є розпорядчий документ про облікову політику. Обґрунтування у розпорядчому документі про облікову політику елементів, які стосуються і фінансового, і управлінського обліку, дасть можливість створити ефективну інформаційну базу, здатну задовольнити потреби внутрішніх користувачів при прийнятті рішень у процесі управління підприємством.

Список використаних джерел:

1. Пугіна Д. О. Ринкові передумови формування ефективної облікової політики підприємств // Д. О. Пугіна. – Режим доступу: http://www.confcontact.com/2008/dec/8_topalov.php
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Рузмайкіна І. Облікова політика як складова загальної стратегії управління підприємством // І. Рузмайкіна. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekonomist/2010_5/36_41.pdf
4. Житний П. Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація : монографія / П. Є. Житний. — Луганськ, 2007. — 316 с.
5. Саблук П. Т. Управлінський аспект методології та організації облікової політики в сільськогосподарській діяльності / П. Т. Саблук // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: тези доп. III Між нар. наук.-практ. конф.: 29-30 листопада 2007 р. / Відп. за вип. В. М. Жук. — К.: „Юр-Агро-Веста”, 2007. — 268 с.

Полянська О.А., доцент
*кафедри бухгалтерського обліку,
Львівська комерційна академія*

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ АВТОМАТИЗАЦІЇ ПРОЦЕСУ БЮДЖЕТУВАННЯ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Сучасний рівень розвитку ринкових відносин в Україні значно ускладнює процес функціонування вітчизняних підприємств, що спричиняє не лише зростання ролі управління ними, а й якісні зміни у всій структурі та методах управління. Щоб досягти конкурентноздатності та рентабельності діяльності на підприємстві потрібно застосовувати сучасні технології управління. Однією з таких технологій є бюджетування. Бюджетування – це частина управлінського обліку й загальної технології управління, що забезпечує підприємствам можливість отримати переваги перед конкурентами через створення ефективної системи управління ресурсами. Сутність бюджетування полягає у плануванні діяльності підприємства відповідно до встановлених цілей, яке втілюється в конкретних показниках бюджетів, спрямованих на виконання конкретних завдань.

Бюджетуванню останнім часом приділяється доволі багато уваги. Значний внесок у розробку проблемних питань, пов'язаних з бюджетування зробили такі провідні вчені: Бланк І.А., Волкова О.М., Гамаюнов В.В., Голов С.Ф., Дугельний О.П., Комаров В.Ф., Кузьмін О.Є, Куцик П.О., Онищенко С. та ін. Проте проблематиці автоматизації бюджетування приділено мало уваги.

Можливості автоматизованих систем бюджетування дозволяють планувати багатовимірні бюджети з необхідною періодичністю, застосовувати різні методики і адаптувати систему до специфічних для конкретного підприємства, регламентувати процедури узгодження, затвердження та контролю бюджетів. Сьогодні на ринку представлені як вітчизняні, так і зарубіжні програмні продукти, що позиціонуються розробниками як системи бюджетування, але вони є різними за своїм функціональним наповненням та, що особливо важливо для підприємств, своєю вартістю. Тому правильний вибір автоматизованої системи, адекватної завданням конкретного підприємства, і побудова на її основі моделі бюджетування набуває особливої актуальності.

Отже, при виборі програмного продукту, за допомогою якого можна автоматизувати процес бюджетування на підприємстві, насамперед, необхідно проаналізувати його функціональні можливості (табл. 1).

Таблиця 1

Функціональні можливості автоматизованих систем бюджетування

Функціональні можливості	Проблемні аспекти
1. Використання ієрархічно організованих вимірювань бюджету (статті, бізнес-центри, фінансові інструменти, продукти і послуги, контрагенти, сегменти ринку та ін.)	Чи є можливість представити показники в табличній і деревоподібній формі, як передбачається актуалізувати елементи вимірювань. Чи можливо встановити зв'язки між різними показниками і виключити при плануванні заздалегідь нелогічний перетин вимірювань.
2. Сценарне планування і сценарний аналіз	Можливість ведення в єдиній базі даних одночасно декількох сценаріїв одного бюджету (оптимістичний, кризовий і т.д.). Можливості використання для сценарного аналізу зовнішніх і внутрішніх обмежувачів бюджету (цілових показників).
3. Коректність роботи з часовими рядами	Підтримка різного типу бюджетних статей; робота з середніми значеннями; коректність заокруглення значень при розподілі за часом.
4. Використання математичних, фінансових та інших функцій	Можливості проводити розподіл/перерозподіл даних; наявність логічних умов і операторів для введення формул; наявність функцій обробки дат, а не тільки цифрових даних; наявність функцій обробки масивів бюджетних даних, а не тільки одного бюджетного показника.
5. Отримання масиву планових даних однією операцією	Сучасні інформаційні технології дозволяють визначати правила, за якими однією операцією (дією) можна сформувати масив планових даних на основі заданої структури одного з вимірів. Це дозволяє значно скоротити трудовитрати на введення і розрахунок однотипних даних.
6. Можливості визначення курсів валют, бюджетних передумов і цілових показників	Можливість завдання необхідної кількості валют і обмінних курсів; наявність в системі типізованих показників (ліміт, норматив та ін) і показників, що визначаються користувачем як цільові або довідкові.
7. Підтримка і контроль регламенту обміну бюджетними даними	Можливість відстежування регламенту для того, щоб полегшити і упорядкувати процедури узгодження й затвердження бюджетних даних окремих користувачів і бюджетів підрозділів.
8. Формування комплексу бюджетних звітів	Наявність типових бюджетних звітів; можливості динамічної угруповання і деталізації статей у звітах; можливості подання звітів у вигляді структурованих крос-таблиць. Наявність технології та швидкості оновлення даних у звітах. Достатність графічних засобів. Можливості інтеграції з MS Office та спеціалізованим програмним забезпеченням побудови аналітичних звітів.
9. Засоби контролю виконання бюджету	Частота, з якою здійснюється контроль виконання бюджету. Наявність математичного апарату для аналізу відхилень.
10. Підтримка процесно-орієнтованого бюджетування (Activity-Based Budgeting)	Наявність можливості закласти в модель бюджету послідовність алгоритмів розподілу/перерозподілу бюджетних даних за видами діяльності, групам продуктів і послуг, групами клієнтів, ринками збуту та ін.

У табл. 1 наведені необхідні, на наш погляд, функціональні можливості автоматизованої системи бюджетування, на які слід орієнтуватися при виборі програмного продукту.

Крім того при виборі програмного забезпечення для автоматизації бюджетування необхідно керуватися ще такі критеріями:

- сумісність обраного програмного продукту з обліковою системою підприємства;

- зручний і зрозумілий інтерфейс системи;
- організація роботи користувача з системою (можливість самостійного налаштування системи, безпека);
- наявність розвинутої служби технічної підтримки продукту,

Отже, можна констатувати, що в сучасних умовах господарювання зростає потреба вітчизняних підприємств у комплексних інформаційно-аналітичних системах, здатних об'єднати в собі розвинений математичний апарат і передові інформаційні технології. Сьогодні побудова ефективної системи бюджетування практично не можлива без використання сучасних інформаційних технологій. Тільки за наявності автоматизованих систем бюджетування вітчизняні суб'єкти господарювання спроможні досягти намічених цілей і бути конкурентоздатними в умовах жорсткої конкуренції та динамізму зовнішнього середовища.

Список використаних джерел:

1. Білик М. Д. Бюджетування у системі фінансового планування / М. Д. Білик // *Фінанси України*. – 2003. – № 3. – С. 97-109.
2. Дем'яненко М. Я. Бюджетування на підприємстві: завдання і основні передумови ефективного застосування : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// www.nbuv.gov.ua/](http://www.nbuv.gov.ua/).
3. Каришин Н. Бюджетування в системі бухгалтерського обліку / Н. Каришин // *Галицький економічний вісник*. – 2010. – № 1(26). – С. 164-169.
4. Квасницька Р. С., Колеснік А. В. Бюджетування на підприємстві: суть та основні передумови ефективного застосування : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// www.nbuv.gov.ua/](http://www.nbuv.gov.ua/).
5. Корецький М., Монтецька О. Роль, функції та процедури бюджетування в управлінні суб'єктами господарювання : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// www.nbuv.gov.ua/](http://www.nbuv.gov.ua/)
6. Кремленков Д. Автоматизация бюджетирования: проблемы и решения : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iteam.ru/publications>
7. Куцук В. І. Процес бюджетування як елемент фінансового планування на підприємстві / Куцук В. І., Пилипчук Г. П. // *Науковий вісник НЛТУ України*. – Львів, 2009. – Вип. 19.13.
8. Партин Г. О. Бюджетування в системі управління витратами підприємства / Г. О. Партин // *Фінанси України*. - 2003. – № 5. – С. 50-53.
9. Харко А. Ю. Бюджетування у процесі управління фінансовою діяльністю підприємства // *Фінанси України*. – 2003. – № 9. – С. 87.
10. Хруцкий В. Е. Внутрифирменное бюджетирование. Настольная книга по постановке финансового планирования / В. Е. Хруцкий, Т. В. Сизова, В. В. Гамаюнов. - М : Финансы и статистика, 2005. – 400 с.

Тищенко В. В.,
старший викладач кафедри
банківської справи,
Східноукраїнський національний
університет ім. В.Даля

КОНТРОЛІНГ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВОЮ СТІЙКІСТЮ М'ЯСОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

З розвитком ринкових відносин в Україні суттєво збільшився рівень ризиковості господарської діяльності. М'ясопереробним підприємствам приходится функціонувати в умовах все більшої невизначеності, це висуває на перший план завдання забезпечення достатнього рівня їх фінансової стійкості, складовою частиною якої є пошук шляхів удосконалення діючої системи фінансового управління, і зокрема тих управлінських функцій, які відповідають за інформаційно-аналітичне забезпечення. Аби управлінські рішення були оптимальними і своєчасними, необхідно використовувати інформаційно-аналітичне забезпечення, яке зможе забезпечити раннє виявлення майбутніх тенденцій, як поза підприємством, так і усередині нього.

Інформаційно-аналітичне забезпечення управління фінансовою стійкістю м'ясопереробного підприємства повинне не лише забезпечувати керівництво інформацією про поточний фінансовий стан, але і прогнозувати його на майбутнє при тих або інших змінах внутрішній або зовнішній ситуації. Для цього необхідно використовувати систему здобуття і обробки попереджуючої інформації про стан об'єкту дослідження і тенденції його розвитку.

На сьогоднішній день, найчастіше застосовуються на практиці декілька елементів інформаційно-аналітичного забезпечення управління фінансовою стійкістю м'ясопереробного підприємства (рис. 1.).

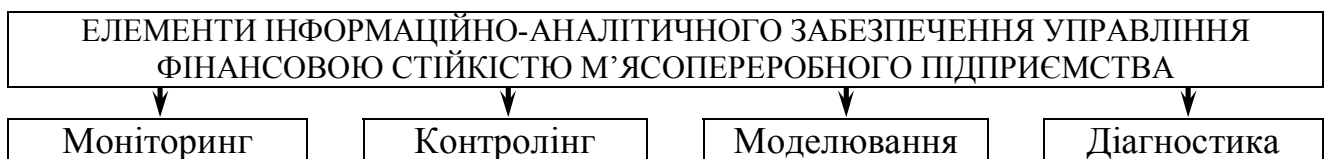


Рис. 1. Елементи інформаційно-аналітичного забезпечення управління фінансовою стійкістю м'ясопереробного підприємства

Як бачимо, однією із вагомих управлінських функцій, які відповідають за інформаційно-аналітичне забезпечення управління фінансовою стійкістю м'ясопереробного підприємства є контролінг. Причому, огляд літературних джерел з питань контролінгу дозволяє зробити висновок, що хоча протягом останніх десятиріч інтерес до цієї концепції практично не зникає, однак, до сих пір відсутнє єдине розуміння суті як самого терміну «контролінг», так і відповідного йому явища західної управлінської практики. У даному випадку

ми не ставимо за мету надати докладний аналіз всіх інтерпретацій контролінгу, які висуваються в сучасній літературі, оскільки він зроблений в цілому ряді робіт [1; 2; 3; 4; 5; 6].

Більшість авторів контроль розглядають як специфічну функція управління, що має чітко виразну інформаційно-аналітичну спрямованість. Саме з таких позицій підходять до розгляду проблеми ряд авторів, які зокрема зазначають, що контролінг є функцією управління і, водночас, функцією підтримки управління. Причому завдання контролінгу як функції підтримки управління є підготовка і поточна актуалізація інформаційно-аналітичної картини для виконання їм функції управління. Таким чином, контролінг як функція підтримки управління охоплює ідею інформаційно-аналітичного забезпечення. У межах системи контролінгу, за умов виконання його функцій, треба розмежувати дві складові частини: стратегічний і оперативний (рис. 2.).

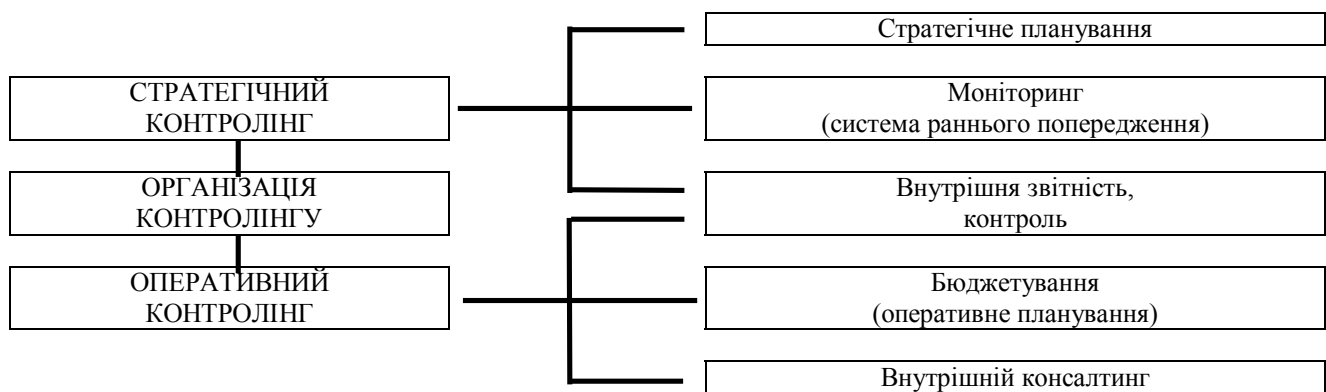


Рис. 2. Функції системи контролінгу

Як бачимо, мета стратегічного контролінгу дещо пересікається з основним змістом моніторингу, який також передбачає діагностику стану підприємства і відстеження його динаміки. Однак, в межах контролінгової концепції моніторинг вже не вважається специфічною функцією управління, а постає як одна з складових частин контролінгу. У цілому до складу контролінгу відносять ряд елементів (рис. 3.).

Наведений перелік елементів свідчить про те, що інші управлінські функції так чи інакше „поглинаються” контролінгом і стають нібито другорядними, підпорядкованими функції більш високого порядку. Створюється уява, що самі по собі планування, облік, внутрішній контроль, економічний аналіз тощо не справляються із завданнями забезпечення інформаційно-аналітичних потреб управління і для того, щоб вони набули управлінської спрямованості, результати діяльності відповідних служб, що їх здійснюють, необхідно коментувати іншим особам — працівникам служби контролінгу. У зв'язку з цим зазначимо, що ми ні в якому разі не заперечуємо саму ідею інтеграції управлінських функцій і необхідність їх взаємозв'язаного розвитку, однак не вважаємо за доцільне розгляд контролінгу як «функціонально відокремленого напрямку економічної роботи на підприємстві» [53, с. 6].

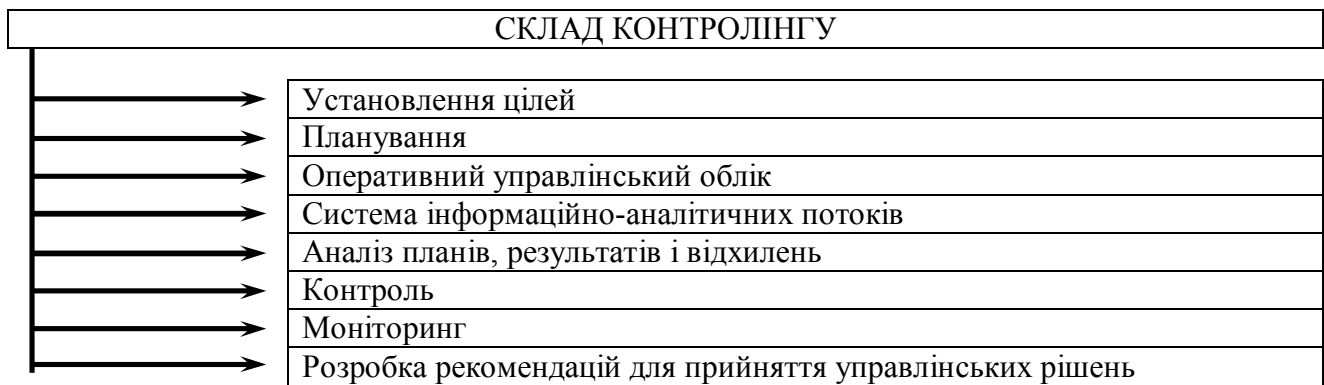


Рис. 3. Елементи контролінгу

На нашу думку, західна концепція контролінгу є нічим іншим як проявом застосування комплексного підходу в управлінні і об'єктивного процесу поглиблення інтеграційних процесів. При цьому ефективна організація системи контролінгу за процесом з боку суб'єкта управління дає змогу забезпечити досягнення цілей системи управління шляхом постійного спостереження за нею та усунення відхилень, які при цьому виникають.

Список використаних джерел:

1. *Контроллинг как инструмент управления предприятием* / Под ред. Н.Г. Данилочкиной — М.: ЮНИТИ, 2001. — 279 с.
2. Новикова И. В. *Контроллинг как путь предупреждения банкротства предприятия* / И. В. Новикова // *Актуальні проблеми економіки*. — 2003. — № 4. — С. 63-66.
3. Павликівська О. І. *Контролінг — концепція стратегічного управління* / О. І. Павликівська, В. З. Папінко // *Вісник Житомирського держ. технологічного університету. Серія "Економічні науки"*. — 2004. — № 4 (30). — С. 204-208.
4. Пич Г. *Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки* / Г. Пич, Э. Шерм // *Проблемы теории и практики управления*. — 2001. — № 3. — С. 101-107.
5. Терещенко О. О. *Контролінг у системі антикризового управління підприємством* / О.О. Терещенко // *Фінанси України*. — 2001. — № 12. — С. 56-63.
6. Толкачева Е. В. *Стратегический контроллинг в системе управления предприятием* / Е. В. Толкачева // *Менеджмент в России и за рубежом*. — 2004. — № 4. — С. 109-117.

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЙ НИХ ПРОЦЕСІВ

Бойко Р.В.,

*к.е.н., доцент, заступник директора
Інституту економіки та фінансів,
Львівська комерційна академія*

Бунда О.М.,

*к.е.н., доцент кафедри економіки,
обліку і аудиту, Київський
національний університет
технологій та дизайну*

ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ У БУДІВНИЦТВІ

Будівельна галузь є однією з найважливіших галузей народного господарства, від якої залежить ефективність функціонування всієї системи господарювання в Україні. Адже з розвитком будівельної галузі будуть розвиватися також інші галузі, такі як виробництво будівельних матеріалів і відповідного обладнання, машинобудівна галузь, металургія і металообробка, нафтохімія, виробництво скла, деревообробна промисловість, транспорт, енергетика тощо. Отже, розвиток будівельної галузі неминуче викликає економічний ріст в Україні і виникнення необхідних умов для розв'язання багатьох соціальних проблем.

Ринкові перетворення, які відбуваються в економіці України, в тому числі в її будівельному комплексі, потребують докорінних змін у системі інформаційного забезпечення власників підприємств і працівників апарату управління. За умов жорсткої конкуренції підприємницьких структур, їх виживання та успішне функціонування великою мірою залежать від здатності економічних служб швидко реагувати на зміни та приймати ефективні управлінські рішення, орієнтовані на зниження витрат і зростання доходів. Особливе місце серед вищеназаних служб нині відводиться працівникам внутрішньогосподарського контролю.

Проблеми організації внутрішньогосподарського контролю знайшли висвітлення в працях вітчизняних та зарубіжних учених Білухи М.Т., Бутинця Ф.Ф., Нападовської Л.В., Рудницького В.С., Соколова Б.П., Сопка В.В., Усача Б.Ф.[1, 3, 4, 5] та багатьох інших. Проте питання контролю фінансово-господарської діяльності підприємств будівельної галузі вимагають додаткових досліджень, оскільки цій галузі притаманні суттєві організаційно-технологічні особливості.

Внутрішньогосподарський контроль є однією із основних функцій управління і є системою постійного спостереження і перевірки роботи будівельної організації в цілях оцінки обґрунтованості і ефективності прийнятих управлінських рішень, виявлення відхилення і несприятливих

ситуацій, своєчасного інформування керівництва для ухвалення рішень по усуненню, зниження ризиків його діяльності і управлінню ними. Внутрішньогосподарський контроль на будівельних підприємствах передбачає моніторинг фінансово-господарських операцій, що здійснюються усіма підрозділами підприємства. Роль контролюючого елемента у системі управління зазвичай виконує один із співробітників апарату управління або спеціально організована служба, що займається відповідним напрямом діяльності і наділена необхідними для цього повноваженнями. Будь-які управлінські рішення в системі управління повинні проходити через контролюючий елемент.

Міжнародна асоціація бухгалтерів і аудиторів визначає внутрішній контроль як процес, який здійснюється керівництвом і персоналом, щоб постійно давати надійні підтвердження того, що фінансова інформація достовірна, закони, нормативні акти і директиви дотримуються, операції виконані, їх правильність забезпечена, що дозволяє підприємству виконати свої основні завдання[2].

Організація системи внутрішньогосподарського контролю підприємства включає три основні елементи: середовище контролю, облікову систему і процедури контролю.

Середовище контролю - це дії та процедури, які відображають загальне відношення керівництва та власників підприємства до контролю. Це середовище формують наступні складові: стиль і основні принципи управління, організаційна структура, розподіл повноважень і відповідальності, управлінські методи контролю, робота з персоналом та зовнішні чинники.

Для контролю за роботою підприємства керівництво використовує різні управлінські методи, включаючи визначення кваліфікації працівників, оцінку системи обробки інформації і складання звітів, аналіз досягнутих результатів фінансової діяльності і їх порівняння із нормативними показниками, вивчення діяльності окремих підрозділів.

Облікова система - це сукупність процедур по збору, реєстрації, обробці і подачі даних про активи, пасиви і господарські операції підприємства. Ефективна система бухгалтерського обліку забезпечує повноту, реальність, своєчасність віддзеркалення господарських операцій, їх правильну оцінку, класифікацію та узагальнення.

Для розуміння облікової системи будівельного підприємства необхідне вивчення її основних складових: облікової політики і основних принципів ведення бухгалтерського обліку; організаційної структури підрозділу, відповідального за ведення обліку і підготовку звітності; розподіл обов'язків і повноважень між працівниками бухгалтерії; організація підготовки, обігу і зберігання документів, що відображають господарські операції; порядок відображення господарських операцій в облікових регістрах; порядок підготовки звітності на основі даних бухгалтерського обліку; роль і місце обчислювальної техніки у веденні обліку і підготовці звітності; вузькі місця обліку, де ризик виникнення помилок або спотворень бухгалтерської

звітності особливо великий; засоби оперативного контролю, які передбачені в окремих елементах системи обліку.

Процедури контролю - це методи і правила, розроблені керівництвом для того, щоб мати упевненість в тому, що всі господарські операції відображені повністю і точно; всі помилки в процесі ведення справ і реєстрації даних по ним виявляються максимально швидко; цілісність даних забезпечена обліковими регістрами; доступ до активів і пов'язаних з ними документів обмежений.

Організація внутрішньогосподарського контролю, його повноваження, функції, цілі та глибину дослідження господарських операцій і структурних підрозділів визначаються власниками і керівництвом будівельного підприємства. Проте, як правило, система внутрішнього контролю створюється для забезпечення дотримання стратегічних цілей керівництва, збереження майна та його ефективного використання; формування своєчасної і достовірної інформації про об'єкти будівництва; дотримання вимог державних будівельних норм та іншого законодавства у будівельній галузі.

На нашу думку, основним завданням внутрішньогосподарського контролю на будівельному підприємстві є захист майнових законних інтересів підприємства і її власників, а також зниження фінансових втрат, що виникають з недотримання норм будівництва. Чим розвиненіша, структурована система контролю, тим вище результат її дії, що виражається в зниженні втрат.

Функції внутрішньогосподарського контролю на будівельному підприємстві можуть виконувати: спеціальні служби внутрішнього контролю; окремі контролери, що працюють в штаті підприємства; ревізійні комісії (ревізори); сторонні організації, що залучаються для цілей внутрішнього контролю; зовнішні аудитори, що залучаються для цілей внутрішнього контролю.

Необхідно зазначити, що система внутрішньогосподарського контролю на багатьох будівельних підприємствах в даний момент знаходиться на недостатньо високому рівні і потребує підвищення її дієвості. Найбільш поширеною формою здійснення контролю є створення ревізійних комісій, члени яких виконують в основному технічну роботу, пов'язану з фактичним контролем за збереженням товарно-матеріальних цінностей та дотримання правил ведення будівництва. Діяльність багатьох ревізійних комісій носить формальний характер. Таким чином, завдання, що виконуються ревізійною комісією, в більшості випадків зводяться до проведення інвентаризацій і ведення необхідної документації. Не викликає сумніву, що ревізійна комісія не в змозі повною мірою забезпечити дієвий і ефективний контроль за всією діяльністю організацій.

Таким чином, система внутрішнього контролю більшості будівельних підприємств не гарантує виключення в діяльності підприємства неефективної роботи і достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності, оскільки ніхто не може гарантувати відсутність корисливих мотивів і компетентності

в адміністрації підприємства, неефективної реалізації матеріалів внутрішнього контролю, а також неточностей і помилок з боку працівників підприємства зважаючи на неумисні причини: по незнанню, втомі, недбалості та ін.

Служба внутрішньогосподарського контролю не наділяється правами оперативного управління фінансово-господарською діяльністю підприємства. Її повноваження мають бути встановлені відповідно до обов'язків, а результати її контрольної діяльності реалізуються через розпорядчі документи власників і керівництва будівельного підприємства. Відмінними рисами даної системи, на наш погляд, є те, що вона повинна бути організована на кожному будівельному підприємстві; регламентуватися внутрішніми документами та діяти на користь керівництва та власників будівельного підприємства.

Отже, ефективність організації системи внутрішньогосподарського контролю будівельного підприємства залежить від здатності вирішувати поставлені завдання і забезпечувати захист підприємства від можливих ризиків, незалежністю системи внутрішньогосподарського контролю в структурі управління підприємством та її актуальності функціонування. Всі зміни, що відбуваються в компанії, повинні своєчасно і повно знаходити відображення в системі внутрішнього контролю. Тому при організації системи внутрішньогосподарського контролю необхідно її будувати таким чином, щоб існувала можливість її гнучкої зміни та адаптації до внутрішніх та зовнішніх чинників.

Список використаних джерел:

1. *Внутрішній аудит: монографія* / В. С. Рудницький, І. Д. Лазаришина, Г. М. Шеремета, В. О. Хомедюк. – Р.: УДУВГ і П, 2003. – 163 с.
2. *Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту: [Електронний ресурс]*. - Режим доступу: <http://www.theiia.org>.
3. *Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія [Текст]* / Л. В. Нападовська. - Д. : Наука і освіта. - 2000. - 224 с.
4. *Соколов Б. Н. Системы внутреннего контроля (организация, методика, практика)* / Б. Н. Соколов, В. В. Рукин. – М.: Экономика, 2007. – 442 с.
5. *Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту: монографія* / В. С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 196 с.

Воронко Р.М.

*к.е.н., доцент кафедри аудиту,
Львівська комерційна академія*

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТА ЙОГО РЕГЛАМЕНТАЦІЯ

Необхідність вдосконалення внутрішнього контролю на підприємствах системи споживчої кооперації зумовлена сучасними тенденціями, які відбуваються в українському суспільстві загалом. Ефективне управління підприємством вимагає наявності значно ширшого спектру прогностичної, обліково-аналітичної і контрольної інформації та передбачає набагато більший обсяг й цільове спрямування облікової і контрольної роботи. Тому в сучасних умовах внутрішній контроль на підприємстві набуває характеру складової, присутньої на всіх рівнях управління. Ці обставини вимагають розглядати контроль як цілісну систему з переосмисленням взаємозв'язків його структурних елементів та концепції зовнішнього і внутрішнього контролю загалом.

Дослідженню питань розвитку внутрішнього контролю на підприємстві та його регламентуванню присвятили свої праці багато вчених, зокрема М. Т. Білуха, Г. В. Булкот, Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. І. Дорош, Є. В. Калюга, Г. І. Кіндрацька, Р. О. Костирко, Л. В. Нападовська, В. С. Рудницький, Б. Ф. Усач, В. М. Яценко та інші.

Разом з тим, ще ряд проблем, які стосуються внутрішнього контролю на сьогодні залишаються недостатньо розкритими, зокрема щодо його нормативно-правового та інформаційного забезпечення, оскільки на рівні держави регламентуються лише основні напрямки його організації і методики здійснення і стосуються правил організації документообігу, порядку проведення інвентаризацій, визначення посадових обов'язків управлінського персоналу та рекомендацій із формування показників внутрішньої звітності тощо.

Якщо говорити про внутрішній контроль як складову економічного контролю, то він є необхідним засобом ефективного управління, яке, в свою чергу, буде залежати від його своєчасності та дієвості. Основним завданням внутрішнього контролю як однієї із функцій управління є перевірка дотримання порядку формування засобів підприємства та джерел їх утворення відповідно до порядку встановленого нормативно-правовими актами країни, установчими документами підприємства та рішеннями його власників і керівних органів.

Тому доцільно погодитись з думкою окремих науковців, що перевірки органів державного контролю окремих аспектів діяльності суб'єктів господарювання не зможуть оптимізувати їх системи управління. Виконати це завдання може лише ефективно функціонуюча система внутрішнього контролю [3, с.283].

Характеризуючись складною структурою, споживча кооперація має у своєму розпорядженні велику кількість відокремлених підрозділів та філій,

підприємств, займається багатьма видами діяльності. У цій ситуації питання оптимізації управління завжди залишатиметься актуальним, оскільки керівники вищої ланки управління не займаються безпосередньо контролем щоденних господарських операцій, які здійснюють підвідомчі підприємства і тому не завжди отримують достовірну інформацію, що формується на нижчому рівні.

Потреба удосконалення внутрішньої контрольної ланки управління кооперативних підприємств шляхом вдосконалення організації системи внутрішнього контролю зумовлена невідповідністю функцій, які виконують діючі контрольно-ревізійні служби споживчої кооперації теперішнім потребам системи управління. Внутрішній контроль на підприємствах споживчої кооперації на відміну від контрольно-ревізійної служби не просто констатує запізнілі факти, а й передбачає і застерігає від небажаних наслідків, дає рекомендації з раціонального використання ресурсів, надає консультації та пропозиції керівникам підприємств і обліковим працівникам щодо поліпшення системи управління і контролю, дотримання законодавчих і нормативних вимог у процесі здійснення фінансово-господарських операцій для запобігання негативним наслідкам від їх проведення. Тобто внутрішній контроль забезпечує керівництво підприємства важливою інформацією за методикою і процедурами, які ним визначені для впорядкованого ведення господарської діяльності.

Внутрішньосистемний контроль на підприємствах та організаціях споживчої кооперації України здійснюються апаратом споживспілок. Його основними завданнями, вважає проф. Рудницький В. С., “є контроль за: фінансово-господарською діяльністю підвідомчих їм підприємств (організацій), ефективним і раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, виконанням планових завдань, збереженням майна, використанням інвестицій, станом обліку й контролю та інші” [4, с.40]. Функції ж внутрішньогосподарського контролю виконують працівники апарату споживчих товариств, власних та спільних підприємств.

Важливо, на думку Н. Г. Виговської, при формуванні системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві зважати на головну задачу корпоративного управління – забезпечення роботи підприємства в інтересах власників, які надали основну частину ресурсів в його розпорядження [2, с.321].

На великих кооперативних підприємствах, на нашу думку, доцільно створювати децентралізовані служби внутрішнього контролю за різними видами його діяльності з підпорядкуванням керівнику відповідного підрозділу. При цьому необхідно чітко визначити місце служби такого контролю в системі управління підприємства, мету та завдання, відповідальність і взаємовідносини з іншими функціональними службами. Дотримання принципу незалежності у діяльності служб внутрішнього контролю можна забезпечити шляхом чіткого визначення прав, обов’язків і відповідальності, їх підзвітності та підпорядкованості тільки керівникові підприємства.

Права, обов’язки та відповідальність регламентують посадові інструкції фахівців служби внутрішнього контролю. Важливо також розробити і кваліфікаційні вимоги до них. Види робіт служби внутрішнього контролю в

цілому і його фахівців, зокрема, слід визначити у календарних та індивідуальних планах. З метою раціональної організації роботи служби внутрішнього контролю доцільно розробити методичні рекомендації з питань перевірок окремих видів операцій, які б визначали систему прийомів і процедур контролю їх обґрунтованості та законності, повноти та своєчасності, реальності та економічної ефективності.

Ми дотримуємось позиції окремих науковців [1, с.174-175], що до регламентуючих документів і методичного забезпечення внутрішнього контролю слід відносити: стандарти такого контролю відповідно до фактичної діяльності підприємства, положень установчих документів; стандарти контролю, що забезпечують дотримання вимог законодавства; критерії визначення повноти інформаційного забезпечення за кожним видом контролю; норми, правила, посібник з процедурами контролю; методичні рекомендації з процесу та порядку одержання доказів; методичні рекомендації з введення та застосування внутрішньогосподарських регламентів; звіти контролерів про проведення перевірки, консультації та видані рекомендації; методичні рекомендації з реалізації результатів перевірки та вироблення рішень і пропозицій керівництву підприємства.

Таким чином, служба внутрішнього контролю на підприємстві організовується виходячи з її економічної доцільності. Для забезпечення її ефективної роботи потрібно мати необхідні регламентуючі документи і методичне та інформаційне забезпечення.

Список використаних джерел:

1. Булкот Г. В. Регламентация внутрішньогосподарського контролю та його документування / Г. В. Булкот // *Економіка і регіон* – 2010. – № 1(24). – С. 174-179.
2. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н. Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
3. Костирко Р. О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація: [монографія] / Р. О. Костирко. – Луганськ: СНУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с.
4. Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методологія, організація: [монографія] / В. С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104 с.
5. Яценко В. М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення / В. М. Яценко // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2010. – №3. – С. 34-35.

Ільченко О.О.,
*аспірант,
Національна академія
статистики, обліку та аудиту*

ОРГАНІЗАЦІЯ І ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ: ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Актуальність дослідження в тому, що методика організації і проведення інвентаризації, що застосовується на практиці, є недосконалою, не формує цілісного уявлення про інвентаризацію, призводить до її проведення з багатьма порушеннями. В методологічному аспекті інвентаризацію слід розглядати як процес, що складається із сукупності стадій, які об'єднують впорядковані в часі і просторі взаємопов'язані процедури, виконання яких є необхідним і достатнім для досягнення мети інвентаризації.

Значні недоліки в практичній діяльності є результатом невизначеності даних питань в теоретичному аспекті. Серед науковців, що досліджували питання пов'язані з інвентаризацією можна виділити таких як Бутинець Ф.Ф., Базась М.Ф., Васюта – Беркут О.І., Гливенко В.В., Деречин В.В., Кізім М.М., Загожай В.Б., Загородній А.Г., Матюха М.М., Лень В.С., Перемозова І.В., Фаріон І.Д., Швець В.Г. Майже ніхто з авторів комплексно не розглядав методику, способи, процедури та методичні прийоми інвентаризаційного процесу.

Залежно від об'єктів інвентаризації методика проведення її суттєво змінюється, перевірка матеріальних цінностей і коштів здійснюється в натурі способом перерахунку, зважування та вимірювання, а коштів у розрахунках – взаємним звіренням сум з іншими підприємствами і окремими особами, які є платниками підприємства або одержувачами коштів від нього.

Як відомо, неякісне проведення інвентаризацій не тільки не забезпечує попередження нестач а й призводить до розкрадань. У результаті велика кількість цінностей і коштів підприємств можуть приховуватися. На практиці зустрічалися випадки, коли замість двох і більше членів комісії (не рахуючи матеріально відповідальних осіб) інвентаризація проводилася тільки однією особою або, навпаки, для інвентаризації формально призначається комісія у складі - 8 чоловік, а фактично проводять її 1 - 2 члени комісії. Це сприяє приховуванню нестач, а іноді призводить до того, що окремі цінності записувалися в опис за даними книг або карток, зі слів матеріально відповідальних осіб, що сприяло припискам цінностей і приховуванню нестач. Існують й інші випадки і способи приховування нестач, наприклад, перестановка проінвентаризованих матеріальних цінностей у бік не проінвентаризованих. Мають місце також факти приховування нестач шляхом укладання в період з попередньої до початку наступної інвентаризації недостовірних актів на списання бою і псування цінностей. У результаті необґрунтовано списують цінності в кількостях, що перевищують їх надходження, або допускають повторне списання раніше списаних, але ще не використаних цінностей.

Для розкриття таких фактів приховування нестач варто здійснювати

прийоми контрольно-вибіркового порівняння з метою перевірки вірогідності руху цих цінностей у період між інвентаризаціями. У зв'язку із цим інвентаризаційні комісії зобов'язані перевіряти сутність і вірогідність звітів матеріально відповідальної особи, зіставляти їх дані із журналами обліку виданих доручень, здійснювати оперативне звіряння з місцевими постачальниками для контролю своєчасності і правильності оприбуткування матеріальних цінностей, що надходять на підприємство до проведення інвентаризації.

У ряді випадків облікові дані «підганяються» під фактичні залишки цінностей. В даному випадку шляхом зіставлення даних обліку з порівнювальними відомостями й актами результатів інвентаризації цінностей перевіряють правильність перенесення до порівнювальних відомостей або до актів результатів інвентаризації облікових даних про залишки цінностей на момент інвентаризації.

Практика показує, що діюча форма порівнювальної відомості для виведення результатів інвентаризації має недоліки, що знижує оперативність отримання кінцевих відомостей про інвентаризацію. У відомості відсутня можливість відобразити результати пересортиць, суму природного убутку й остаточні результати. З метою вдосконалення методики виведення результатів інвентаризацій доцільно доповнити діючі порівнювальні відомості з тим, щоб можна було в одному формулярі визначати попередні результати, зробити зарахування пересортиць і вивести остаточні результати. Відповідно це скоротить час на виведення результатів, поліпшить наочність відомостей, а також відображених у них результатів.

З метою посилення контролю за правильністю внесення до опису матеріалів інвентаризаційна комісія зобов'язана здійснювати після закінчення інвентаризацій контрольно-вибіркові перевірки інвентаризаційних описів. Інвентаризаційний опис має особливе значення для річної фінансової звітності так як попередньо складений Баланс на підставі рахунків бухгалтерського обліку в обов'язковому порядку підлягає зіставленню з інвентаризаційним описом.

Інвентаризаційний опис повинен виконувати три суттєвих завдання:

- письмово відображати наявність майна і зобов'язань підприємства на визначену дату, а також розширити функції поточного контролю;
- створювати підставу для виведення залишків майна і зобов'язань підприємства на рахунках обліку для формування статей Балансу;
- сприяти розкриттю і коригуванню помилок обліку, а також усувати недостатність ретельності обліку і можливості недобросовісних дій працівників бухгалтерії.

Виходячи з вищенаведеного можна зробити висновок про те, що налагодити проведення інвентаризації можна за рахунок застосування в господарській діяльності автоматизованого обліку, графіку проведення інвентаризації з метою узагальнення та систематизації інформації, що знизить трудомісткість апарату управління, бухгалтерської служби, а також позитивно вплинуть на ефективне використання фінансових ресурсів і майно підприємства.

Медвідь Л. Г.
*доцент кафедри
бухгалтерського обліку
Львівська комерційна академія,*
Говда Г. А.
*асистент кафедри
обліку і аудиту,
НЛТУ України*

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ У МИСЛИВСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ

У сучасних економічних умовах перед підприємствами постає проблема не просто визначити фактичну собівартість готової продукції (виробу, робіт, послуг), а й розрахувати її таким чином, щоб за нинішніх умов роботи на ринку забезпечити певний прибуток. Оскільки формування прибутку залежить від витрат та доходів підприємства, то умови ринкової економіки вимагають здійснювати оптимізацію їх витрат. Своєю чергою, для вдалої оптимізації витрат необхідно вдосконалювати їх планування, облік та контроль у системі управління.

Запровадження системи внутрішнього контролю в сучасних умовах господарювання є дієвим інструментом здійснення управління будь-яким підприємством. Цю думку висловлюють не лише практики, але й науковці у своїх працях, зокрема: Дерій В. А., Каменська Т. О., Костирко Р. О., Панков В. А., Шевчук В.О. [1, 2, 3, 4, 5].

Незважаючи на наявність численних наукових досліджень питань організації та методики здійснення внутрішнього контролю на підприємствах різних видів економічної діяльності, ця проблема не є достатньо вивченою щодо мисливських господарств й залишається актуальною.

Практика роботи більшості мисливських господарств свідчить про суттєві труднощі реалізації контролю витрат основної операційної діяльності. За відсутності належної системи контролю керівництво господарств не може отримати достовірної інформації про фактичний стан витрат на ведення мисливського господарства.

Тому для запровадження організаційних засад внутрішнього контролю витрат основної операційної діяльності мисливських господарств у першу чергу потребують визначення завдання, інформаційне забезпечення, об'єкти, суб'єкти і форми реалізації контролю, як обов'язкових складових контрольного процесу в управлінні.

Перелік завдань внутрішнього контролю витрат основної операційної діяльності мисливських господарств повинен містити основні орієнтири організаційних засад контролю:

– забезпечення достовірної інформації про витрати основної діяльності з урахуванням наказів, розпоряджень та дотриманням норм і лімітів;

- перевірка нормативних та планових показників, бюджетів шляхом зіставлення їх з фактичними даними та виявлення відхилень;
- визначення причин відхилень та коригування показників планів та бюджетів з урахуванням даних проведеного контролю і перспектив подальшого функціонування господарства;
- з'ясування найбільш проблемних місць виникнення та центрів витрат та розробка заходів щодо посилення їх контролю.

Організація внутрішнього контролю передбачає визначення не лише його завдань, але й об'єктів. Зокрема пропонується здійснювати його за визначеними нами центрами витрат другого рівня (витрати на ведення мисливського господарства), центрами витрат третього рівня (витрати окремого єгерського обходу) з конкретизацією їх за місцями виникнення витрат, тобто видами робіт єгеря (біотехнічні заходи, селекційний відстріл, відстріл хижих та шкідливих тварин, екологічні заходи).

Суб'єктами контролю мають бути керівники різних рівнів управління. Нами досліджено, що за будь-якої організаційно-управлінської структури мисливських господарств, функції керівника середньої ланки виконує мисливствознавець (або головний мисливствознавець). Саме він контролює показники щодо ведення мисливського господарства – відповідність кількості наявних біотехнічних споруд та проведених біотехнічних заходів чисельності диких мисливських тварин в угіддях господарства; проведення живовідлову тварин для подальшого їх розселення або реалізації; регулювання чисельності хижих та шкідливих тварин і птахів шляхом їх відлову та відстрілу; потребу і порядок проведення селекційного відстрілу тварин з метою збереження чистоти їх популяцій; проведення екологічних заходів з метою збереження та охорони довкілля, популяризації “екологічного туризму” та “екологічної освіти”.

Мисливствознавець планує та організовує роботу єгерів, видає їм наряди на виконання робіт, контролює їх виконання як за обсягами робіт (в натуральних і трудових вимірниках), так і за витраченими матеріалами. Своєю чергою, єгері повинні здійснювати самоконтроль та інформувати вище керівництво про результати діяльності.

Нами пропонується функції внутрішнього контролю мисливствознавця реалізувати у формі складання контрольної-накопичувальних відомостей, як форми управлінської звітності, на підставі якої можуть прийматися управлінські рішення як протягом місяця (за кожну декаду), так і за результатами роботи за місяць.

Для реалізації організаційних засад внутрішнього контролю необхідно визначити його етапи та складові кожного з етапів. На нашу думку, здійснення контролю має відбуватися в три етапи: підготовчий, дослідний і завершальний. Підготовчий етап передбачає визначення норм витрачання основних матеріалів для проведення біотехнічних та екологічних заходів, живовідлову та відстрілів; нормативів відстрілу; планових показників обсягів необхідних робіт для відповідних об'єктів контролю на підставі звітів попередніх періодів, наказів та інших нормативних документів. Під час дослідного етапу виявляються фактичні дані шляхом перевірки первинних документів, відомостей витрачання

матеріалів і звітів єгерів та формуються контрольно-накопичувальні відомості за видами робіт, у яких відображається інформація подекадно та загалом за місяць для кожного єгерського обходу. На завершальному етапі оцінюються виявлені відхилення та їх причини і розробляються рекомендації для прийняття управлінських рішень.

Отже, результати проведеного дослідження дають підстави охарактеризувати внутрішній контроль витрат основної операційної діяльності мисливських господарств як сукупність внутрішніх організаційних заходів, що полягають у плануванні витрат на ведення мисливського господарства, виявленні фактичного рівня витрат та їх відхилень від планових з використанням контрольно-накопичувальних відомостей, розробленні заходів для усунення виявлених недоліків та прийнятті управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Дерій В. А. *Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю* : [монографія] / В. А. Дерій. – Тернопіль, ТНЕУ, Екон. думка, 2009. – 272 с.
2. Каменська Т. О. *Внутрішній аудит. Сучасний погляд* : [монографія] / Т. О. Каменська. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2010. – 499 с.
3. Костирко Р. О. *Організація внутрішнього контролю в управлінні витратами машинобудівного підприємства* : монографія / Р. О. Костирко, С. В. Щеголькова. – Луганськ : вид-во СНУ ім. В. Даля, 2009. – 296 с.
4. Панков В. А. *Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства* : навч. посібник / В. А. Панков, С. Я. Єлецьких, Н. М. Михайличенко. – К. : ЦУЛ, 2007. – 112 с.
5. Шевчук В. О. *Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою. (Проблеми теорії, організації, методології)* : [монографія]. – К. : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.

Сенчук Т.Я, *пошукувач*
кафедри бухгалтерського обліку,
Львівська комерційна академія

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ДОСЛІДЖЕННЯ І РОЗРОБКИ

У сучасних умовах динамічності економічного середовища, посилення конкуренції суттєво актуалізуються проблеми впровадження та підвищення ефективності системи внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах. Адже контроль, будучи одним з найважливіших елементів управління, забезпечує можливість прийняття ефективних управлінських рішень. Від ефективності внутрішнього контролю залежить ефективність функціонування господарюючих суб'єктів (економічних одиниць), а ефективність функціонування господарюючих суб'єктів в сукупності - одна з умов ефективності всього суспільного виробництва. У сучасних умовах внутрішній контроль як управлінська функція має здійснюватися на всіх рівнях управління. Разом з тим, слід зазначити, що відсутні будь-які розроблені нормативи, стандарти чи рекомендації щодо методики та організації системи внутрішнього контролю витрат на дослідження і розробки, що робить процес її впровадження варіативним, а відповідні питання проблемними і дискусійними.

Значний внесок у розробку питань, пов'язаних із організацією та методикою внутрішнього контролю зробили вчені Б. О. Акентьєва [1], А. Арєнс [2], В. В. Благой [3], Т. А. Бутинець [4], Ф. Ф. Бутинець [5], Н. Г. Виговська, Л. В. Дікань [6], Р. О. Костирко, П. О. Куцик, С. М. Петренко, А. М. Ткаченко, М. Г. Чумаченко, А. Д. Шеремет, Г. М. Яровенко. Вони приділяють увагу сучасній концепції контролю, як однієї з найвагоміших складових процесу управління.

Внутрішній контроль - це комплекс заходів і процедур, організований власниками (керівництвом підприємства) для забезпечення достовірності показників обліку, запобігання спотворень і неправомірних дій, а також прийняття найбільш оптимальних управлінських рішень. Отже, внутрішній контроль витрат на дослідження і розробки - це здійснення суб'єктами організації таких дій, як: а) визначення фактичного стану об'єкта контролю (підрозділу, що займається інноваційною діяльністю, проекту, технологічного процесу та інше); б) порівняння фактичних даних із планованими; в) оцінка виявлених відхилень і ступеню їх впливу на результативність інноваційної діяльності; г) виявлення причин зафіксованих відхилень та відповідальних осіб; д) розробка рекомендацій щодо можливості (доцільності) проведення коригуючих дій.

Метою внутрішнього контролю витрат на дослідження та розробки є інформаційне забезпечення системи управління для отримання можливості прийняття ефективних рішень в сфері інноваційної діяльності підприємства.

Система внутрішнього контролю включає сукупність організаційних заходів, методик і процедур, які використовуються в якості засобів для

впорядкованого і ефективного ведення фінансово-господарської діяльності, забезпечення збереження активів, виявлення, виправлення та запобігання помилок і спотворення інформації, а також своєчасної підготовки достовірної бухгалтерської звітності.

Система внутрішнього контролю повинна орієнтуватися на:

1) стійке становище підприємства на ринку та його конкурентоспроможність щодо нових розробок;

2) своєчасну адаптацію систем управління підприємства до динамічного зовнішнього середовища, що пов'язано із розробленими новими видами продукції.

Організація системи внутрішнього контролю та її функціонування спрямовані на усунення будь-яких ризиків господарської діяльності, які загрожують досягненню будь-якої з поставлених цілей. Слід зазначити, що організація ефективно функціонуючої системи внутрішнього контролю - це складний багатоступеневий процес. Насамперед, необхідно здійснити критичний аналіз і зіставлення визначених цілей функціонування підприємства, прийнятого переліку дій, стратегії і тактики з видами діяльності, розмірами, оргструктурою, встановлення її можливостей відповідно до сучасних умов господарювання.

Наступним етапом є розробка і документальне закріплення нової (відповідної зміненним умовам господарювання) ділової концепції організації (що собою представляє підприємство, які його цілі, в якій області має конкурентні переваги, яке бажане місце на ринку тощо), а також комплексу заходів, здатного привести цю ділову концепцію до розвитку і вдосконалення організації, успішної реалізації її цілей, зміцненню її позицій на ринку. У межах цього етапу важливо визначитися із напрямками проведення інноваційної діяльності підприємства та інноваційними продуктами, що доцільно розробляти. Важливо закріпити дану інформацію відповідним документом – наприклад, Положенням про виробничо-технологічну, інноваційну політику підприємства (де важливе місце займають витрати на проведення досліджень і розробок).

Для організації ефективного внутрішнього контролю вкрай важливо забезпечити його проведення методологічно. Необхідно розробити локально-нормативні документи, в яких би зазначалися: перелік функцій і завдань, інструменти, терміни, перелік документів та схеми документообігу. Необхідно визначитися із виконавцями та закріпити їх обов'язки щодо здійснення функцій внутрішнього контролера у трудових договорах і посадових інструкціях працівників підрозділу, що займається дослідженнями і розробками. Таким чином, основним завданням організації контролю є розробка програм, положень і стандартів системи внутрішнього контролю.

Отже, впровадження системи внутрішнього контролю дозволить забезпечити надійність обліково-аналітичної інформації щодо витрат на проведення досліджень і розробок, а також знизити ризики прийняття помилкових рішень керівництвом підприємства загалом, та в сфері інноваційної діяльності підприємства зокрема.

Список використаних джерел:

1. Акентьєва О. Б. Підвищення економічної ефективності системи внутрішнього контролю підприємства : автореф. дис.. на здобуття канд.. екон. наук: спец. 08.06.01 / О. Б. Акентьєва // НАН України; Інститут економіки промисловості. – Донецьк, 2006. – 20 с.
2. Аренс А. Аудит : [пер. с англ.] / А. Аренс, Дж. Лоббек [гл. редак. проф. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 560 с.
3. Благой В. В. Роль контролю в системі управління. Проблеми і перспективи розвитку підприємництва / В. В. Благой // Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції. – Харків : Вид-во ХНАДУ, 2007. – Ч. 2. – 260 с.
4. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль виробничої діяльності підприємства: управлінський підхід / Т. А. Бутинець // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 1(43). – С. 28-32.
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : [навч. посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”] / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 448 с.
6. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: [навч. посіб.] / Л. В. Дікань ; 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 327 с.
7. Полянська О. А. Внутрішній контроль та його використання в управлінні / О. А. Полянська, І. М. Бойко // Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції. – Софія : Бял ГРАД-БГ, 2011. – С. 48-51.

СТАН ТА ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УМОВАХ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

Корінько М. Д.,
д. е. н., професор,
завідувач кафедри аудиту,
Національна академія
статистики, обліку та аудиту

ПЛАНУВАННЯ В АУДИТІ: СУТНІСТЬ І ПРОБЛЕМИ

Планування у загальному його значенні є однією із функцій управління. За своєю суттю це процес визначення мети (цілей), завдань для її досягнення, потреби у ресурсах для реалізації заходів при вирішенні завдань та досягнення мети (цілей). Результатом планування є план у якому відображається вищезазначене із встановленням термінів виконання.

Планування у сучасному аудиті здійснюється на таких рівнях:

1. Аудиторської палати як виду діяльності;
2. Аудиторської фірми, як:
 - 2.1. наряду діяльності;
 - 2.2. процесу здійснення окремої аудиторської перевірки, надання інших видів послуг, виконання робіт на замовлення клієнта.

Залежно від періоду на який здійснюється складання плану аудиту, планування класифікують на стратегічне, поточне й оперативне (табл. 1).

Таблиця 1

Планування у сучасному аудиті: види та характеристика

Планування аудиту як виду діяльності.	1.Планування аудиту як наряду діяльності аудиторської фірми. 2. Планування процесу окремої аудиторської перевірки, надання інших видів послуг, виконання робіт на замовлення клієнта.
Стратегічне планування	
Визначення стратегічних цілей аудиторської діяльності, складання стратегічного плану розвитку аудиторської діяльності. Внесення коригувань до стратегічного плану відповідно до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі	1.Визначення стратегічних цілей розвитку аудиторської фірми, надання якісних аудиторських послуг відповідно до МСА з дотриманням кодексу етики. 2. Визначення стратегії окремої аудиторської перевірки, надання інших видів послуг, виконання робіт на замовлення клієнта.
Поточне планування	
Розробка поточних планів на тактичному рівні за напрямками розвитку аудиту для забезпечення досягнення стратегічних цілей. Розробка завдань,	1.Розробка поточних планів на тактичному рівні аудиторської фірми за напрямками: контроль якості, аудит, огляд, іншого надання впевненості та супутніх послуг з

визначення ресурсів і термінів їх виконання. Розгляд пропозицій з внесення змін та доповнень до планових завдань, відповідно до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі. Розробка пропозицій щодо коригування стратегії аудиторської діяльності, відповідно до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі.	визначенням ресурсів. Розробка пропозицій щодо коригування стратегії розвитку аудиторської фірми, відповідно до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі. 2.Розробка завдань, поточних планів для досягнення стратегічних цілей за напрямками окремої аудиторської перевірки, визначення ресурсів і термінів виконання на рівні керівника групи.
Оперативне планування	
Деталізація заходів, розробка оперативних планів по забезпеченню виконання завдань АПУ та її комітетів – окремих ланок на короткі проміжки часу (місяць, декаду, робочий тиждень, день), розробка пропозицій з внесення змін та доповнень до планових завдань поточного планування, відповідно до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі	1.Деталізація заходів для забезпечення виконання поточних планів розвитку аудиторської фірми за напрямками: контроль якості, аудит, огляд, іншого надання впевненості та супутніх послуг з визначенням термінів виконання. 2.Визначення аудиторських процедур та формування аудиторських доказів виконавцями аудиторської перевірки, із зазначенням термінів їх виконання. Розробка пропозицій з внесення змін та доповнень до планових завдань поточного планування, відповідно до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі проведення, аудиту.

Стратегію аудиту як виду діяльності на загальнодержавному рівні можна сформулювати таким чином:

- захист інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації;
- задоволення внутрішніх потреб професійного ринку аудиту України;
- забезпечення визнання важливої ролі аудиторської професії в суспільстві;
- покращання регуляторної діяльності у сфері аудиту.

На рівні аудиторської фірми визначається стратегія:

- напрямку діяльності - формування ресурсів та їх ефективне використання для забезпечення успішної діяльності на ринку аудиторських послуг;
- аудиторської перевірки - забезпечення надання якісної послуги.

Стратегічне планування передбачає розробку планів на період не менш як на 5 років, коригування стратегічних цілей та внесення змін та доповнень до нього.

Стратегічне планування є актуальним на всіх організаційних рівнях аудиторської діяльності й здійснюється суб'єктами планування - керівництвом вищого рівня:

- аудиторською палатою щодо стратегії аудиту як виду діяльності;
- аудиторської фірми - стратегії її діяльності та стратегії окремої аудиторської перевірки).

Планування окремої аудиторської перевірки – це процес, який надає можливість найбільш раціонально здійснити процес аудиту і одночасно зменшити ризик не виявлення найсуттєвіших моментів господарської діяльності клієнта. Характер планування, деталізація планів та складність

організації процесу планування аудиту залежить від організаційної форми, розміру і виду діяльності підприємства, сформованого обсягу знань за результатами попереднього ознайомлення та вивчення аудитором особливостей ведення бізнесу клієнта.

Поточне планування аудиторської діяльності на рівні аудиторської фірми поділяють на два напрями:

- планування аудиторської діяльності як одного із видів бізнесу;
- планування аудиту та інших видів послуг як виконання робіт для того чи іншого суб'єкта господарської діяльності.

Поточне планування аудиторської діяльності як одного із видів бізнесу передбачає розробку деталізованого плану для досягнення визначеної цілі тобто конкретизацію довгострокових програм розвитку аудиторської фірми. Суб'єктами такого виду поточного планування є менеджери вищої та середньої ланки управління аудиторської фірми. Окремо розробляється також План надання аудиторських послуг на рік (квартал).

Деталізоване поточне планування кожної окремої аудиторської перевірки передбачає розробку тактики реалізації обраної стратегії, розробку вказівок для забезпечення досягнення тактичних цілей у процесі реалізації стратегічного плану аудиту. Суб'єктами поточного планування кожної окремої аудиторської перевірки є керівник групи аудиторів, що визначений вищим управлінським персоналом аудиторської фірми для проведення аудиторської перевірки.

Оперативне планування передбачає деталізацію заходів для забезпечення виконання поточних планів за визначеними напрямками, доповнення їх змісту з урахуванням змін зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування. Суб'єктами оперативного планування кожного напрямку окремої аудиторської перевірки є аудитор, визначений керівником групи для проведення аудиторської перевірки за визначеним напрямом.

Планування аудиту допомагає вирішувати питання своєчасної ідентифікації професійних проблем, належно організовувати виконання поточних завдань аудиту, вибирати персонал для формування аудиторської групи, що має відповідний рівень підготовки та компетентності, здійснювати ефективне управління та координацію їх роботи.

Планування аудиту здійснюється з метою забезпечення належної уваги важливим напрямам аудиторської перевірки, своєчасного виявлення, ідентифікації та вирішення потенційних проблем пов'язаних із ризиками аудиту, а також організації вирішення завдань з аудиту у визначений термін з належною якістю.

Процес планування розглядається як невід'ємна частина процесу управління аудиторською діяльністю для досягнення цілей функціонування аудиту на:

- загальнодержавному рівні;
- окремої аудиторської фірми;
- аудиторської перевірки;
- діяльності клієнта.

Бернацька Н. Р.
*ст. викладач кафедри
бухгалтерського обліку,
Львівська комерційна академія*

ЗАСТОСУВАННЯ ЛОГІСТИЧНОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Досвід розвинутих країн у сфері підвищення ефективності матеріального виробництва свідчить про те, що одним із основних інструментів зміцнення позицій на ринку є використання концепції логістики в організації економічної діяльності підприємства. У сучасному розумінні логістика охоплює як безпосередньо виробництво, так і сферу планування та управління всією діяльністю підприємства в ланцюжку "постачальник - виробник - споживач".

Сьогодні можна виділити чотири основні напрямки логістичної стратегії: мінімальні загальні витрати; максимальний рівень обслуговування споживачів; отримання прибутків; конкурентні переваги.

Аналіз реального стану логістичних систем можна здійснити за допомогою логістичного аудиту.

Логістичний аудит – оцінка всіх аспектів ланцюгів постачань, що проводиться незалежною стороною, включаючи взаємовідносини із постачальниками й клієнтами, планування, процедури, документообіг, логістичну інфраструктуру, контроль над якістю й відповідністю витрат на логістику місцевим ринковим умовам. [3, с. 99].

У залежності від особливості діяльності підприємства аудитор у процесі проведення логістичного аудиту повинен виконати ряд завдань. Першим важливим завданням є правильне позиціонування логістики в загальній структурі підприємства, співставлення логістичних цілей і стратегії з глобальними стратегіями підприємства. Другим завданням є фінансове, тому що саме логістичний аудит визначає основні джерела прихованих логістичних витрат, потенційні ділянки покращення логістичних процесів. Також, важливим завданням логістичного аудиту є впровадження сучасних логістичних технологій, які спрямовані на підвищення ефективності роботи підприємства.

Основою проведення аудиту є, насамперед, дані бухгалтерського обліку, фінансової і статистичної звітності суб'єктів перевірок. Для проведення аудиторських перевірок застосовують спеціальні документи, доповіді персоналу логістичного менеджменту, періодичні звіти і т.п. [4, с. 125]. До числа найбільш важливих для проведення аудиту логістичних звітів відносять:

- звіт про рівень затрат і сервісу („cost-service statement”);
- звіт про продуктивність („productivity report”);
- діаграму виконання („performance chart”).

Звіт про рівень логістичних затрат і сервісу подібний до фінансового звіту про прибутки і збитки організації (підприємства). Цей звіт показує співвідношення річних затрат в інтегрованих логістичних активностях: закупівлях і фізичному розподілі, а також рівень логістичного сервісу в заданому періоді часу в порівнянні з попереднім і відносно конкурентів (середньої позначки в даній галузі: промисловість, будівництво, сільське господарство та ін.)

Другою ключовою формою, необхідною для ведення різних видів аудиту, є звіт про продуктивність (ефективність) логістичних рішень. Звіт про продуктивність безпосередньо показує ефективність логістичного менеджменту. У даній формі, як правило, відображають наступні ключові показники ефективності:

- логістичні витрати відносно обсягу продажу;
- окремі складові логістичних затрат відносно до тотальних витрат;
- логістичні витрати організації (підприємства) відносно стандарту або середнього рівня в даній галузі;
- логістичні витрат відносно відповідних статей бюджету організації (підприємства);
- логістичні ресурси бюджету на поточний момент по відносно прогнозованих витратах [1].

У системах управління запасами застосовують спеціальний аудит запасів. Типові системи контролю запасів відслідковують рівні запасу для оцінки попиту, поповнення, повернення на завод-виробник, обліку понаднормативних і застарілих запасів. Проте, можуть бути випадки розбіжності між зареєстрованими (вручну або автоматично) рівнями запасів і їх поточними фактичними значеннями на складі. Це може бути обумовлено помилками персоналу, комп'ютера та іншими причинами. Тому періодично (як правило, в кінці року) здійснюють аудит запасів, подібний до вітчизняної процедури інвентаризації.

Аудит товарно-транспортної документації і розрахунків за операції транспортування (включаючи власне перевезення, експедирування, навантаження-розвантаження і т.п.) здійснюють за певними процедурами, що прийняті для бухгалтерського аудиту.

І нарешті, фінансовий аудит виконують традиційними методами із залученням сторонніх аудиторів.

У процесі цього аудиту (як правило, загального для всієї фінансової діяльності суб'єкта перевірки) виділяють спеціальні розділи, пов'язані з перевіркою фінансових результатів (затрат, цін, прибутків, збитків, рентабельності, ліквідності, стійкості і т.п.) роботи логістичного менеджменту.

Отже, логістика допомагає знайти і реалізувати оптимальне співвідношення витрат, запасів і якості обслуговування. Для цього виконують багатоваріантні розрахунки, оптимальним із яких є той, який забезпечує найбільшу вигоду системі в цілому.

Логістичний аудит розкриває джерела надлишкових логістичних витрат і розробляє план оптимізації логістичної функції шляхом поліпшення

функціональної ефективності, управління логістичною системою підприємства, інтеграції й тісної взаємодії елементів ланцюгів постачань.

Систематичне проведення логістичного аудиту дозволяє мінімізувати витрат при одночасному підвищенні ефективності логістичної системи.

Список використаних джерел:

1. Михальчик Л. Ю. Оптимізація логістичних витрат промислового підприємства / Л. Ю. Михальчик, О. А. Мельничук // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010, № 4 – Т. 1.

2. Ларина Р. Р. Логистический аудит в обеспечении эффективной деятельности промышленных предприятий региона / Р. Р.Ларина // Бизнес информ., 2007. – № 3-4. – 98-102 с.

3. Назаренко Я. Я. Логістичний аудит: проблеми та перспективи / Я. Я. Назаренко // Збірник наукових праць НТУ. – 2009.

4. Логістичний аудит: [електронний ресурс] / режим доступу: <http://logistic-consulting.com.ua/ru/consulting/logisticheskij-audit.html>

Душко З. О.

*к.е.н., доцент кафедри аудиту,
Львівська комерційна академія*

ЕВОЛЮЦІЯ ЗАКОНОДАВЧОЇ БАЗИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Розвиток аудиторської діяльності в Україні розпочався із здобуттям нею незалежності. Юридично аудиторська діяльність в Україні розпочата 22 квітня 1993 року із введенням Верховною Радою України в дію Закону України „Про аудиторську діяльність”. Цей закон визначив правові засади здійснення аудиторської діяльності та був спрямований перш за все на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника. У країнах ринкової економіки в основі практично усіх відносин лежить закон, верховенство якого визнають усі. Закон, як основний регулятор, створює не тільки правила гри, але й ідентифікує позиції усіх учасників підприємницької діяльності. Тому цікаво звернутися до досвіду колишніх соціалістичних республік, а нині - незалежних держав (табл. 1).

Таблиця 1

Законодавство аудиторської діяльності різних країн

	Україна	Росія	Білорусь	Казахстан
Законодавчий акт	Закон України „Про аудиторську діяльність”	Федеральний закон „Про аудиторську діяльність”	Закон „Про аудиторську діяльність”	Закон „Про аудиторську діяльність”
Ким затверджений	Верховною Радою	Державною Думою	Президентом	Президентом
Дата затвердження	1993 р.	2001 р.	1994 р.	1998 р.

Як видно з табл. 1, Україна була "поперед планети всієї", а інші країни не поспішали з правовим полем аудиту. Втішно, що в кожній із країн рівень законодавчого акта - найвищий. Для порівняння вкажемо, що у країнах Європи історія виникнення та легалізації аудиторської діяльності має понад 100 років. Протягом 20 років до Закону України „Про аудиторську діяльність” вносилися зміни, що були зумовлені розвитком інфраструктури, забезпеченням та функціонуванням системи аудиту.

Починаючи з 1993 року закон зазнав змін у його структурі. Насамперед, це вплинуло на зміст та кількість розділів Закону України „Про аудиторську діяльність”. Крім того, змін зазнали статті закону, як за своєю суттю, так і кількістю. У 1993 році діяло 30 статей, а у 2011 – 22 статті. Їх зменшення

зумовлено відміною деяких з них, об'єднанням кількох та включенням нових. Розглядаючи поняття „аудиторська діяльність” та „аудит” можна спостерігати, що у 2006 році помінялося значення цих понять, які залишилися незмінними до сьогодні.

Таблиця 2

Зміни, які внесені до Закону України „Про аудиторську діяльність”
у 1993-2013 роках

Дата	Зміни
14.03.1995	- ст. 10 „Обов’язкове проведення аудиту”
20.02.1996	- ст. 13 „Ліцензування аудиторської діяльності”
15.05.2003	- ст. 27 „Припинення чинності сертифікату та ліцензії”
24.06.2004	- ст. 2 „Законодавство про аудиторську діяльність”
06.07.2005	- ст. 5 „Аудитор” - ст. 12 „Сертифікація аудиторів” - ст. 14 „Повноваження Аудиторської палати України” - ст. 24 „Спеціальні вимоги” - ст. 30 „Відповідальність господарюючого суб’єкта при проведенні аудиту”
15.12.2005	- ст. 1 „Сфера дії Закону” - ст. 10 „Обов’язкове проведення аудиту” - ст. 11 „Відповідальність за дотримання порядку проведення бухгалтерського обліку” - ст. 15 „Створення Аудиторської палати України” - ст. 18 „Повноваження професійної громадської організації аудиторів України (Спілки аудиторів України)” - ст. 19 „Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг”
19.01.2006	- ст. 5 „Аудитор” - ст. 6 „Аудиторська фірма” - ст. 13 „Ліцензування аудиторської діяльності” - ст. 14 „Повноваження Аудиторської палати України” - ст. 19 „Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг” ст. 26 „Інші види відповідальності аудиторів” ст. 27 „Припинення чинності сертифікату та ліцензії”
14.09.2006	Закон викладено в новій редакції
01.07.2010	- ст. 14 „Діяльність Аудиторської палати України”
21.04.2011	- ст. 3 „Аудиторська діяльність” - ст. 8 „Обов’язкове проведення аудиту”
07.07.2011	- ст. 13 „Створення Аудиторської палати України”

Впродовж терміну дії Закон України „Про аудиторську діяльність” зміни відбувалися у статті, що регулює питання сертифікації аудиторів. У 2005 році було внесено зміни до статті, яка визначає суть поняття аудитор. Важливою зміною, що відбулася у 2006 році є відміна ліцензування діяльності та обов’язкова вимога для її здійснення – включення до загальнодержавного Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Після набрання чинності закону у 1993 році і до сьогодні права аудиторів і аудиторських фірм залишилися незмінними, а обов’язки розширились. Протягом терміну дії Закону України „Про аудиторську діяльність” збільшена кількість спеціальних вимог, які забороняють проведення аудиту.

Значні зміни відбулися у статті Закону України „Про аудиторську діяльність”, що визначає обов’язковість проведення аудиту. У 1993 році закон включав розділ „Обов’язки господарюючих суб’єктів при проведенні аудиту”. У зв’язку із викладом 14 вересня 2006 Закону України „Про аудиторську діяльність” у новій редакції цей розділ був замінений статтею 9 „Обов’язки суб’єктів господарювання при проведенні аудиту» розділу „Загальні положення”. Протягом терміну дії даного закону значно розширилися повноваження Аудиторської палати України.

У новій редакції Закону України „Про аудиторську діяльність” чітко визначені джерела фінансування АПУ: плата за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю; плата за включення до Реєстру; добровільні внески, що надходять від професійних організацій аудиторів України; інші джерела не заборонені законодавством.

Варто зазначити, що розділ „Професійна громадська організація аудиторів України” був виключений у новій редакції 2006 року. Зміст цього розділу коротко викладений у статті „Права аудиторів та аудиторських фірм”, яка входить до розділу „Права та обов’язки аудиторів та аудиторських фірм» Закону України „Про аудиторську діяльність”.

Відповідно до Закону України „Про аудиторську діяльність” загальна кількість членів Аудиторської палати України становить 20 осіб. Які делегуються від державних органів, представників навчальних закладів та наукових організацій. У 1993 році на відмінну від 2011 року вимагалася щорічна заміна трьох членів Аудиторської палати України, які визначались шляхом таємного голосування.

Отже, з викладеного вище можна зробити висновок, що порівняно з 1993 роком законодавча база, що регулює аудиторську діяльність, зазнала суттєвих змін, які сприяли її удосконаленню та вплинули на здійснення діяльності (аудиторів) аудиторських фірм в Україні.

Список використаних джерел:

1. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту [Текст] : навч. посібник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. - К. : Каравел - 2005. - 558 с.
2. Лозовицький С. П. Аудит [Текст] : навч. посібник / С. П. Лозовицький. – Львів: Магнолія 2006, 2011. - 466 с.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Текст]. – К.: Вид-во «Фенікс», 2010. - Ч. 1. - 842 с.
4. Про затвердження Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми): рішення Аудиторської палати України від 22 грудня 2011 р. № 244/14. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ari.com.ua.
5. Про аудиторську діяльність: закон України від 22 квітня 1993 року № 3125-XII. – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>

Ільченко О.О.,
*к. е. н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку,
Національна академія
статистики, обліку та аудиту*

АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ В УКРАЇНІ: НАКОПИЧЕННЯ ПРОБЛЕМ ІЗ РОЗВИТКУ

Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни та одним із видів фінансового контролю.

Прийняття будь-якого управлінського рішення має ґрунтуватися на економічній інформації, яка формується переважно на основі даних бухгалтерського обліку. Тому для прийняття зваженого рішення щодо підприємства необхідно мати певні гарантії достовірності і реальності його бухгалтерської інформації. Головною метою аудиторської перевірки є перевірка правильності, законності, повноти і достовірності даних бухгалтерської звітності підприємства. Саме тому проголошення Україною переходу до ринкової форми економіки зумовило введення в практику аудиту як незалежного контролю роботи підприємств недержавної форми власності.

Закон України «Про аудиторську діяльність» визначає аудит як перевірку обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідальність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів. Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.

Серйозну стурбованість викликає і якість роботи більшості українських аудиторів та аудиторських фірм. Це питання піднімається й самими аудиторами, які зацікавлені в стабільному розвитку ринку аудиторських послуг, підвищенні престижу аудиторської професії, користувачами аудиторських послуг але в більшій мірі державними органами, що цілком закономірно коли відповідальність за неякісну роботу бухгалтерії підприємства перекладається на аудиторів.

Має місце і те, що науковці та представники державних структур говорять про недостатню кількість методичних розробок з аудиторського контролю, які б не тільки регулювали діяльність аудиторів України а й були методичною основою проведення самої перевірки та не кваліфікованість аудиторських кадрів. На їх думку вирішення цих двох напрямів дозволить вирішити практично всі проблеми з аудитом в Україні.

Що стосується методичного забезпечення то з прийняттям до практичного застосування Міжнародних стандартів аудиту в Україні, а саме в разі чіткого дотримування фундаментальних принципів, які і є їх основою, фактично знімає всі проблеми в цьому напрямі.

Не кваліфікованість аудиторів є серйозною проблемою. Що стосується світової спільноти то серед професійних аудиторів біля 40 відсотків це люди які не мають базової економічної чи юридичної освіти, що є обов'язковою вимогою Українського законодавства. В той же час для вирішення такого роду проблем самі аудиторські фірми намагаються враховувати рівень професійної компетентності своїх співробітників у вигляді кваліфікаційних вимог, що висувуються до посад, передбачених структурою їх управління. Тому серед фірм, які користуються високим попитом на ринку аудиторських послуг немає у штаті некваліфікованих працівників та тих, які не мають професійного стажу у даній галузі.

Виходячи з цього однією з головних проблем розвитку аудиторської діяльності залишається незалежність роботи аудитора при виконанні його функціональних обов'язків.

АПУ на яку покладені функції з організації аудиту на нашу думку не в повній мірі розуміє свої ролі та місії аудиторів в суспільстві, а саме те, що:

- Незалежність і конкурентна боротьба сприятимуть підвищенню якості перевірок. Конкурентність на українському ринку аудиторських послуг стає все нижчою по причині створення різних реєстрів як самою АПУ так і державними структурами. Тому в аудиторській компанії головне завдання попасти в якийсь спеціальний реєстр, який надасть можливість заробляти кошти на аудиті;

- Втрачається можливість вибору аудитора замовником. Це досить негативне явище, оскільки аудитор фактично нав'язується;

- Крім того, це призведе до того, що лави практикуючих аудиторів залишать науковці та змушені будуть займатися тільки теоретичними розробками.

Цілком зрозуміло, що все це призведе до того коли проблеми не тільки не вирішуються, а навіть накопичуються.

Підсумовуючи вищенаведене можна говорити про те, що назріла необхідність змін в аудиті які б мали винятково позитивний характер в частині незалежності, конкурентності та залучення наукового потенціалу до розробки дієвих механізмів впровадження на практиці.

Петраковська О. В.,
к. е. н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку,
Національна академія
статистики, обліку та аудиту

АУДИТ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ БАНКУ: МЕТА І ЗАВДАННЯ

Конкурентоздатність банківських установ у ринкових умовах господарювання великою мірою залежить від отриманих фінансових результатів. Проблематика формування фінансових результатів, створення дієвих механізмів їх аудиту з метою забезпечення реальних конкурентних переваг банківської установи на міжбанківському ринку послуг залишається важливою і актуальною з погляду як теорії, так і практичної діяльності.

Метою дослідження є уточнення мети та завдань аудиту фінансових результатів діяльності банку для ефективної організації аудиту.

Вагомий внесок у розвиток теорії, методології й організації аудиту в банківській діяльності, зокрема аудиту фінансових результатів діяльності банку внесли Г.М. Білокінь, О.В. Васюренко, А.М. Герасимович, О.І. Кіреєв, С.В. Кривошапова, Н.Н. Куніцина, Г.Г. Мумінова – Савіна, В.Б. Кириленко, С. М. Лобозинська та інші.

Втім, не зважаючи на наявність значної кількості наукових праць проблема аудиту фінансових результатів діяльності банку залишається гострою та до кінця не вирішеною.

Вимоги ринку, розширення спектру банківської діяльності зумовили значний розвиток теоретичних та методичних розробок з питань банківського аудиту. Проте залишається низка невирішених питань, головними з яких є суперечки між існуючими підходами до визначення мети та завдань аудиту фінансових результатів діяльності банку.

Фінансові результати визначають зіставленням доходів і витрат, тому при аудиті фінансових результатів потрібно також перевіряти доходи і витрати.

Здійснивши аналіз праць науковців (табл. 1) можна зробити висновок, що не всі науковці розглядають мету та завдання аудиту фінансових результатів діяльності банку.

Таблиця 1

**Висвітлення питань стосовно аудиту фінансових результатів діяльності
банку в літературних джерелах**

Джерело	Питання стосовно аудиту фінансових результатів діяльності банку
Тим, хто не нехтує законом. Контроль, ревізія та аудит у комерційних банках України / Г. Г. Мумінова-Савіна, В. М. Кравець, О. А. Мазур, О. М. Галенко, В. Б. Кириленко – К. : Факт, 2001. – 448 с.	Визначені основні завдання перевірки обліку доходів та витрат; наведена програма перевірки, послідовність проведення аудиту доходів, витрат, валових доходів і витрат; визначені найбільш типові помилки і порушення в частині обліку доходів і витрат

Облік і аудит у банках: підручник / [За заг. ред. проф. А. М. Герасимовича] – К. : КНЕУ, 2004. – 536 с.	Визначено мету, завдання, джерела інформації внутрішньобанківського аудиту доходів, витрат і прибутку, типові порушення, що виникають в обліку доходів, витрат і прибутку; представлений внутрішній аудит оподаткування банку
Кіреєв О.І. Внутрішній аудит у банку: навч. посібник. / О. І. Кіреєв, О. С. Любунь, М. П. Кравець – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 219 с.	Розкриті основні етапи внутрішнього аудиту фінансової діяльності банку; представлена анкета контролю за доходами, витратами та фінансовими результатами банку
Заруба О. Д. Банківський менеджмент та аудит / О. Д. Заруба – К: “Вид-во Лібра” ТОВ, 1996 р. – 224 с.	Розглядається послідовність проведення аудиту доходів, витрат банку
Банковский аудит: практикум. Ч.2 / И. Д. Мамонова, З.Г. Ширинская, Р. Г. Ольхова и др./ В 2-х частях. – М.: Бух-й учет, 1994. – 96 с.	Розглядається послідовність проведення аудиту доходів, витрат і прибутку комерційного банку; наведений аудит оподаткування банків
Куницына Н. Н. Банковский аудит. учеб. пособие./ Н. Н. Куницына, В. В. Хисамудинов В. В – М.: Финансы и статистика, 2005. – 128 с.	Визначена мета аудиту витрат і прибутку; етапи аудиту витрат; наведена робоча програма аудиту витрат. доходів, прибутку; визначені найбільш типові помилки при проведенні аудиту витрат; інформаційні джерела для проведення аудиту доходів; представлений перелік нормативних документів, які регламентують облік доходів, витрат і результатів діяльності банку;
Ефремова Л. С. Банковский аудит: учебн. пособие / Л. С. Ефремова, И. И. Татур. – Мн: БГЭУ. , 2006 г. , 384 стр.	Наведений план проведення аудиту доходів, витрат і прибутку банку, визначені інформаційні джерела для проведення аудиту, послідовність проведення аудиту доходів, витрат; наведені етапи аудиту прибутку визначені найбільш типові помилки при проведенні аудиту доходів, витрат і прибутку банку
Аудит банков: учеб. пособие /Под ред. Г. Н. Белоглазовой, Л. П. Кроливецкой, Е. А.Лебедева. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 352 с.	Визначено мету, завдання аудиту доходів, витрат і результатів діяльності банку; наведена послідовність проведення аудиту доходів, витрат і аудиту формування фінансового результату і розподілу прибутку банку; визначені найбільш типові помилки при проведенні аудиту доходів, витрат, фінансових результатів і розподілу прибутку банку.
Кривошапова С. В. Аудит в банке: конспект лекций. – Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2001. – 112 с.	Визначена мета, наведена послідовність проведення аудиту доходів, витрат і прибутку банку
Аудит банков : учебное пособие / М. А. Суркова, Е. А. Лешина, Н. А. Богданова, М. А. Рябова. – Ульяновск : УлГТУ, 2009. – 147 с.	Визначена мета аудиту витрат і прибутку; етапи аудиту витрат; робоча програма аудиту витрат. доходів, прибутку; інформаційні джерела для проведення аудиту доходів; визначені найбільш типові помилки при проведенні аудиту доходів і витрат

На початковому етапі аудиту повинна бути чітко сформована мета аудиту фінансових результатів діяльності банку (табл. 2).

Висвітлення мети аудиту доходів, витрат і фінансових результатів діяльності банку в літературних джерелах

Джерело	Мета аудиту доходів, витрат і фінансових результатів діяльності банку
Кривошапова С. В. Аудит в банку: конспект лекцій. – Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2001. – 112 с.	<i>Мета аудиту доходів, витрат і прибутку банку</i> полягає в проведенні перевірки отриманих комерційним банком доходів, понесених витрат і прибутку; перевірки правомірності формування банком доходів і витрат; аналізу структури доходів, витрат комерційного банку, а також показників і коефіцієнтів доходності та прибутковості банку.
Куницына Н. Н., Хисамудинов В. В. Банковский аудит: учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 128 с.	<i>Мета аудиту прибутку</i> – підтвердження величини прибутку а також якісна оцінка його рівня.
Аудит банков: учеб. пособие /Под ред. Г. Н. Белоглазовой, Л. П. Кроливецкой, Е. А.Лебедева. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 352 с.	<i>Основна мета аудиторської перевірки доходів, витрат і результатів діяльності</i> – підтвердження фінансового результату діяльності комерційного банку, у зв'язку з чим необхідно досконало перевірити правильність віднесення витрат на собівартість послуг банку, повноту і своєчасність відображення доходів.
Облік і аудит у банках: підручник / [За заг. ред. проф. А. М. Герасимовича] – К. : КНЕУ, 2004. – 536 с.	<i>Метою аудиту доходів є:</i> -перевірка правильності формування доходів шляхом перерахунку; -аналіз структури доходів, витрат і прибутку з метою визначення ефективності діяльності банку. <i>Метою аудиту витрат</i> є обґрунтованість їх відображення в бухгалтерському та податковому обліку за рахунок основної діяльності чи за рахунок прибутку. <i>Метою аудиту прибутку (збитку)</i> є підтвердження достовірності його величини, а також структурний аналіз за видами діяльності – процентна, комерційна, торговельна.

Здійснивши аналіз праць науковців щодо визначення мети аудиту доходів, витрат і фінансових результатів діяльності банку, можна зробити висновок, що трактування мети аудиту є досить різноманітним. Це зумовлено тим, що дослідження науковців пов'язані з проведенням як зовнішнього, так і внутрішнього аудиту фінансових результатів діяльності банку.

Вважаємо, що метою аудиту фінансових результатів діяльності банку, який проводиться в рамках зовнішнього обов'язкового аудиту, є: надання думки щодо достовірності і повноти відображення в обліку та звітності інформації про доходи, витрати і фінансові результати діяльності банку; перевірка та підтвердження відповідності порядку формування доходів, витрат і фінансових результатів чинному законодавству та нормативно - правовим документам.



Рис. 1. Завдання аудиту фінансових результатів діяльності банку

На початковому етапі аудиту потрібно визначити завдання перевірки фінансових результатів діяльності банку. На підставі критичного аналізу літературних джерел з аудиту визначено, що серед науковців немає єдиного погляду з приводу цього питання.

Здійснюючи перевірку фінансових результатів діяльності банку в рамках зовнішнього обов'язкового аудиту вважаємо, необхідно розв'язати такі завдання (рис.1).

На основі проведеного дослідження дійшли висновку, що уточнення мети та завдань аудиту фінансових результатів діяльності банку дозволять аудитору більш точно та оперативно здійснити перевірку.

Герасименко Т. О.
*доцент кафедри аудиту,
директор Інституту
економіки та фінансів,
Львівська комерційна академія*

ФУНКЦІЇ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ: СУЧАСНА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ

Значимість будь-якої науки у прикладному аспекті обумовлюється тими функціями, які вона виконує у процесі управління економічними системами різних ієрархічних рівнів. Зростання вимог до підвищення ефективності системи управління має наслідком посилення функціонального навантаження на економічний аналіз. Як справедливо зазначає Мних Є. В.: „у реалізації своєї функціональної ролі економічний аналіз опирається на системний підхід у забезпеченні об'єктивної оцінки, діагностики і пошуку управлінських рішень. ...системна реалізація функцій оцінки, діагностики і пошуку визначає науково-практичну доцільність економічного аналізу” [2, с. 361]

Дослідженню функцій економічного аналізу присвятили свої праці такі вітчизняні і зарубіжні науковці, як: М. І. Баканов, Шеремет, В. В. Ковальов, Савицька Г. В., Чумаченко М. Г., Мних Є. В., Шкарабан С. І., Лазаришина І. Д. та ін.

Виокремлення функцій економічного аналізу та їх характеристика залишається об'єктом гострих дискусій серед дослідників. Більшість науковців виділяють оціночну, діагностичну та пошукову функції.

Зокрема, Шкарабан С. І. та Лазаришина І. Д. обґрунтовують доцільність виокремлення таких основних функцій економічного аналізу, як: оцінювально-діагностична, регулятивна, пошукова, захисна та комунікативна [4].

На наш погляд, об'єднувати оцінку і діагностику не вартує. Адже, оцінка – це думка або ж певне міркування про об'єкт дослідження, а діагностика являє собою певний процес не тільки визначення стану об'єкта, але й розпізнавання і окреслення проблем, які для нього є характерними на відповідному етапі розвитку.

Окрім цього, виділяти комунікативну функцію, на наш погляд, є не зовсім коректно. Адже, важко погодитись із обґрунтуванням доцільності виділення функції та її характеристикою, поданою авторами: „особливістю прояву комунікативної функції економічного аналізу є те, що його результати, як правило, не є предметом управлінських рішень, а поповнюють відповідні бази даних, є складовими масивів статистичної інформації і статистичних вибірок, ...і знаходять своє відображення у засобах масової інформації” [4, с.11]. Насамперед, наповнення результатами аналізу відповідних масивів статистичної інформації не дає ніяких підстав стверджувати, що їх не використовують при прийнятті управлінських рішень. У той же час,

оприлюднення аналітичної інформації фінансового характеру у засобах масової інформації – це радше свідчення розширення кола зовнішніх користувачів, аніж ознака функції.

Купалова Г. І. значно розширює перелік функцій економічного аналізу, доповнюючи їх науково-дослідницькою, інформаційно-аналітичною, плановою, контролюючою, мобілізуючою (конструктивною), інноваційною та пропагандистською.

На наш погляд, виокремлення Купаловою Г. І. науково-дослідницької, інформаційно-аналітичної, планової та пропагандистської функцій є не зовсім коректним у силу певних обставин. Зокрема, науковість – це принцип економічного аналізу, як і до речі більшості наук, тобто основоположне, теоретичне твердження, а дослідження – найбільш виразна риса економічного аналізу, яка розкриває його суть. Під інформаційно-аналітичною функцією економічного аналізу автор розуміє „збирання та обробку необхідних даних, оцінку їх достовірності, зведення, групування та виконання інших розрахунків, необхідних для оцінки і прийняття управлінських рішень” [1]. Однак, варто зауважити, що це зміст окремих етапів аналітичного процесу. Крім цього, „обґрунтування поточних і стратегічних планів економічного розвитку” (планова функція за Купаловою Г. І.) [1] – це завдання економічного аналізу, а пропаганда взагалі не його прерогатива.

На наш погляд, у сучасних умовах до основних функцій економічного аналізу варто віднести: оціночну, діагностичну, пошукову, захисну та контрольну. При виокремленні функцій ми зважали на те, що за філософським трактуванням функція – це сутнісний прояв властивостей об’єкта. Відповідно, дія функції завжди відбувається у рамках тих економічних відносин, які формують зміст відповідного об’єкта. Якщо дія відбувається за межами економічних відносин, то доцільніше говорити не про функцію, а про виконувану нею роль, тобто результати її реалізації.

Ми погоджуємося із характеристикою основних функцій економічного аналізу, поданою Савицькою Г. В. „Суть оціночної функції полягає у відповідності стану економіки підприємства її цільовим параметрам і потенційним можливостям; діагностичної – у дослідженні причин відхилень від цільових параметрів і прогнозуванні подальшого розвитку ситуації; пошукової – у виявленні потенційних можливостей досягнення поставлених цілей”. [3, с. 29].

Не менш значимою у сучасних умовах є і захисна функція економічного аналізу. Ми погоджуємося з Шкарабаном С. І. та Лазаришиною І. Д., які зазначають, що „зростання значення захисної функції було обумовлено запровадженням методик діагностики банкрутства” [с.10]. Однак, не лише це підвищило роль захисної функції економічного аналізу у сучасних, нестабільних умовах господарювання, поставивши її чи не в один ряд із діагностичною та пошуковою. На наш погляд, це було викликано ще й зміною запитів управління до економічного аналізу у зв’язку з загрозливими викликами зовнішнього середовища: трансформаційними та інтеграційними процесами в економіці, нестабільністю політичної ситуації у державі;

підвищенню рівня конкуренції; обмеженістю ресурсної бази в просторі і часі. У такій ситуації економічний аналіз має бути спрямований на попередження та запобігання несприятливих для підприємства явищ і процесів. Результати його проведення повинні бути такими, які б дозволяли управлінню максимально захищати підприємство від дії негативних факторів.

І, нарешті, традиційною варто вважати контрольну функцію економічного аналізу, яка еволюційно була однією з перших. У сучасній літературі значення даної функції невинуватено замовчується. Але, насправді, контрольну функцію необхідно вважати однією із основних у силу її суті і вагомості, насамперед, в управлінському процесі. Звичайно, важливо оцінити і діагностувати ситуацію, яка склалася; відшукати невикористані резерви та розробити заходи і внести пропозиції із покращення результатів функціонування господарюючих суб'єктів для керівництва. Однак, без належного контролю за реалізацією внесених пропозицій ефекту, як правило, одержати неможливо.

Таким чином, чітке визначення функцій економічного аналізу і їх сучасна інтерпретація та забезпечення синергетичного ефекту їх взаємодії дозволить збалансувати систему прийняття і підтримки управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Купалова Г. І. *Теорія економічного аналізу: навч. посібник* / Г. І. Купалова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/12461220/ekonomika/funktsiyi_znachennya_ekonomichnogo_analizu_suchasnih_umovah
2. Мних Є. В. До питання визнання методологічних рівнів економічного аналізу. / Є. В. Мних // *Економічний аналіз*. – 2010. – Випуск № 6. – С. 360 - 362.
3. Савицкая Г. В. *Теория анализа хозяйственной деятельности: учеб. пособие. [Высшее образование]* / Г. В. Савицкая – М.: ИНФРА – М, 2007. – 288 с.
4. Шкарабан С. Характеристика функцій економічного аналізу в контексті управління суб'єктами господарювання / С. Шкарабан, І. Лазаришина // *Економічний аналіз*. – 2011. – Випуск № 8. – Частина 1. – С. 10 -12.

Гринів Б.В.

*к.е.н., професоркафедри аудиту
Львівська комерційна академія*

ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ТОРГОВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

З переходом до ринкових механізмів господарювання ускладнились організаційні форми бізнесу, сформувались нові підходи до управління, які потребують іншої інформації та методів її аналізу, адекватних до сучасних вимог.

Зростання впливу аналітичної інформації на ефективність управління діяльністю підприємств торгівлі значно розширює і поглиблює завдання аналізу їх діяльності. Відбувається перегляд деяких традиційних підходів до його методики з урахуванням вимог торгового менеджменту. Виникають нові блоки аналітичних завдань. Економічний аналіз стає більш тісно пов'язаний з функціями маркетингу і стратегічного менеджменту.

Вагомий внесок у розвиток аналізу господарської діяльності підприємств торгівлі зробили професори М.І. Баканов, Д.Н. Рязов, Л.І. Кравченко, І.Т. Абдукарімов, І.О. Бланк та інші вчені – економісти. Однак ще не отримали належного висвітлення питання комплексного аналізу діяльності підприємств торгівлі в умовах ринкових трансформацій і формування нових підходів до управління.

У новій економічній ситуації, яка характеризується посиленням конкуренції і загостренням проблеми виживання, забезпечення динамічного розвитку підприємств торгівлі вимагає глибокого аналізу зовнішніх факторів формування товарообороту, роль яких зростає. У літературі з економічного аналізу діяльності підприємств торгівлі ці питання частково розкриваються [3;4]. Однак у пропонованих методиках розрахунку впливу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів на роздрібний товарооборот підприємств відсутній комплексний підхід, не враховуються в достатньому обсязі реальні взаємозв'язки між факторами та черговість їх впливу на товарооборот. Відсутня методика систематизації та узагальнення результатів факторного аналізу роздрібного товарообороту з урахуванням збалансованості основних груп факторів і відповідності їх стратегії торгового менеджменту.

Успішний розвиток товарообороту вимагає такого рівня торгового менеджменту, який забезпечив би необхідний стан збалансованості факторів, під впливом яких він формується. Від цього залежить не тільки обсяг товарообороту, але й економічна ефективність діяльності підприємств торгівлі. Однак питанням впливу збалансованості комплексу факторів формування товарообороту підприємств роздрібної торгівлі на результативність їх діяльності ще не приділяється належної уваги, що в основному пов'язано з недостатнім застосуванням в аналізі комплексного і системного підходів. З цієї ж причини у традиційному аналізі роздрібного товарообороту відсутня

методика оцінки напруженості виконання завдань з цього показника, яка б враховувала реальне ресурсне забезпечення торговельних підприємств.

Забезпечення збалансованості факторів формування роздрібного товарообороту в процесі торгового менеджменту передбачає два рівні такої збалансованості: забезпечення відповідності стану внутрішніх факторів до зовнішніх умов діяльності і збалансованості самих внутрішніх груп факторів між собою у відповідності із наміченою стратегією розвитку підприємства.

Вирішення цього завдання вимагає комплексного аналізу факторів формування товарообороту і впливу їх збалансованості на результативність діяльності підприємств торгівлі. При цьому аналіз повинен проводитись за центрами формування товарообороту з урахуванням черговості впливу факторів.

Аналізуючи збалансованість внутрішніх факторів, її слід розглядати не тільки по відношенню до обсягу товарообороту, але одночасно оцінити вплив стану цієї збалансованості на економічну ефективність роботи підприємств.

Для оцінки впливу стану збалансованості внутрішніх факторів на економічну ефективність роботи підприємств торгівлі доцільно використовувати показники ресурсомісткості товарообороту, розраховані за товарним забезпеченням, ресурсами праці, матеріально-технічною базою у процесі порівняльної оцінки напруженості виконання плану товарообороту [2, с.49-55].

Комплексний підхід до узагальнення впливу внутрішніх факторів вимагає розгляду ще однієї сторони їх збалансованості, а саме оцінки відповідності стану внутрішніх факторів формування товарообороту стратегії торгового менеджменту [1, с.28-36].

У сучасних умовах господарювання виникають також нові моменти в аналізі витрат обігу підприємств торгівлі, пов'язані з реформуванням бухгалтерського обліку і деяким коригуванням завдань управління витратами. Виникає необхідність аналізу і контролю витрат обігу за місцями їх виникнення та центрами відповідальності.

Вимагають перегляду також деякі підходи до факторного аналізу витрат обігу, в якому традиційно пріоритет надається виявленню впливу зміни обсягу товарообороту на витрати і недооцінюється значення впливу його структури.

Система обліку, яка існує в торгівлі, не дозволяє безпосередньо аналізувати і контролювати показники прибутковості окремих магазинів та інших структурних підрозділів торговельних підприємств. Однак це не виключає можливості їх оперативного аналізу на основі застосування вибіркового методу.

Для попередження збиткової роботи підприємств доцільно ширше використовувати CVR-аналіз, адаптувавши його до умов діяльності підприємств торгівлі. Він дає можливість з'ясувати, за якого обсягу товарообороту і за яких співвідношень у ньому видів обороту чи оборотів окремих підприємств можливе одержання прибутку, достатнього для нормального розвитку. Доцільно також перейти від традиційної методики факторного аналізу фінансових результатів основної діяльності підприємств

торгівлі до застосування методики CVR-аналізу, яка адекватніше відображає зв'язок між витратами обігу, товарооборотом і прибутком.

У зв'язку з реформуванням вітчизняного бухгалтерського обліку значного трансформування зазнала методика аналізу і оцінки фінансового стану торговельного підприємства. Однак ще не знайшли достатнього висвітлення проблеми впливу структурованості інформації бухгалтерського балансу та інших форм фінансової звітності на методику аналізу фінансового стану, застосування нових аналітичних інструментів для оцінки задовільності структури балансу та фінансової стійкості підприємств.

Вдосконалення економічного аналізу відповідно до сучасних вимог управління дозволить торговельним підприємствам більш впевнено і розсудливо здійснювати свою діяльність в умовах конкуренції та ринкової нестабільності.

Список використаних джерел:

1. Бланк И. А. Торговый менеджмент: [учебн. курс] / И. А. Бланк. – К.: Эльга, Ника-Центр, 1997. – 488с.
2. Гринів Б. В. Економічний аналіз торговельної діяльності [навч. посібник]. / Б.В.Гринів. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 392с.
3. Экономический анализ в торговле: [учебн. пособ.] / под ред. проф. М. И. Баканова. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 336с.
4. Кравченко Л. И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле: [учебн. для вузов] / Л. И. Кравченко. – Мн.: Высшая школа, 2009. – 452с.

Калайтан Т.В.

*к.е.н., доцент кафедри аудиту,
Львівська комерційна академія*

ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНАЛЬНО-ВАРТІСНОГО АНАЛІЗУ В ПРОЦЕСІ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Прискорення науково-технічного прогресу викликає необхідність створення нових, удосконалених конструкцій продукції, складність якої постійно зростає. Як правило, ця продукція може бути частиною інших, складніших пристроїв, що входять до системи машин і комплексів, які сполучаються з іншими суміжними системами і комплексами. У розробці нової продукції беруть участь переважно фахівці вузького профілю, які не завжди мають уявлення про систему в цілому. Така надмірно вузька спеціалізація розробників нової продукції, їхня відомча роз'єднаність часто призводять до слабкої орієнтації на досягнення найбільш високого науково-технічного рівня НДДКР, зумовлюють наявність зайвих витрат продукції, що випускається.

Будь-яка продукція має набір визначених функцій, що подають її у вигляді споживчої вартості. Часто вироби мають зайві функції, не потрібні споживачу. Однак для забезпечення цих функцій здійснюються певні витрати, що також є зайвими.

Приблизно 80 % витрат на виробництво нової продукції визначається в процесі її підготовки, тому важливо не допустити зайвих витрат, попередити їхнє виникнення саме на підготовчій стадії.

Зайві витрати залишаються поза увагою дослідників насамперед тому, що вони не є об'єктом аналізу у традиційних методах зниження собівартості. Найбільш ефективним засобом виявлення скорочення чи повного усунення зайвих економічно невиправданих витрат є функціонально-вартісний аналіз (ФВА), метою якого є виявлення шляхів зниження матеріальних і трудових витрат за рахунок удосконалення конструкцій, технології, організації за збереження чи поліпшення споживчих якостей виробів. Причому передбачається не просто краще використання ресурсів за допомогою більш ефективних способів виробництва й експлуатації продукції, а цілеспрямована, керована державними органами розробка і реалізація системи заходів, що створює умови для постійної появи нових ідей і варіантів рішень різних техніко-економічних завдань.

Іншими словами, ціль ФВА на стадії проектування нової продукції полягає в обґрунтуванні оптимального варіанта конструкції й організаційно-економічних рішень, що забезпечують виконання нею заданих функцій з мінімальними витратами [1].

ФВА — це метод системного дослідження виробу, процесу, структури, напрямів підвищення ефективності використання матеріальних і трудових ресурсів. Сутність його полягає в досягненні найкращого оптимального співвідношення між споживчою вартістю виробу (процесу, структури) і витратами на його створення та використання. Це передбачає вирішення таких

завдань, як зниження собівартості продукції, що випускається, підвищення її якості, зменшення експлуатаційних і транспортних витрат, підвищення продуктивності праці, зниження матеріало-, трудо-, енерго-, фондомісткості продукції, заміна дефіцитних дорогих матеріалів, усунення проблемних місць і диспропорцій[2].

Використання ФВА в процесі підготовки виробництва нових виробів має низку особливостей, які необхідно враховувати: обов'язкове дотримання найважливішого принципу визначення витрат і результатів на всіх стадіях життєвого циклу продукції; удосконалення її конструкції, технології виготовлення, організації виробництва не за окремими функціональними блоками, а загалом як єдиної системи; необхідність досягнення кінцевого результату з набуття споживчих властивостей продукції; встановлення витрат за функціями відповідно до їх значення для споживачів і багаторазовість проведення ФВА на різних етапах інноваційного процесу.

Застосування ФВА на стадії проектування спрямоване на встановлення меж функціонально необхідних (допустимих) витрат, здійснення їхньої оптимізації, істотне підвищення ефективності нової продукції, поліпшення її технічних і економічних параметрів [3].

Під час вирішення цих завдань важливий принцип - системний підхід, властивий ФВА, дає змогу розглядати його як організуючий засіб для реалізації всіх основних напрямів підвищення ефективності виробництва. Він поєднує воедино техніку й економіку, оптимізуючи співвідношення між споживчими властивостями продукції, праці і витратами на їхній вияв; усі стадії життєвого циклу продукції - дослідження, розробку конструкції, підготовку й організацію виробництва, експлуатацію; координацію розробників, виробників і споживачів нової продукції. Крім того, за допомогою ФВА можна координувати роботу окремих робітників у межах одного підрозділу, а також груп робітників у цехах, на підприємстві. Тому ступінь використання колективом методу ФВА може бути своєрідною мірою зацікавленості в підвищенні ефективності виробництва.

Список використаних джерел:

1. Литвин З. Б. *Функціонально-вартісний аналіз: навчальний посібник* / З. Б. Литвин. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 130 с.
2. *Економічний аналіз: [навч. посібник]* / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбаток та ін.; за ред. акад. М. Г. Чумаченка. – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с.
3. Шайтанов В. *Функционально-стоимостный анализ в менеджменте: [монография]* / В. Шайтанов, В. Шайтанов. -Липецк: ЛГТУ, 2005. - 253 с.

Козак А.А.,
*ассистенты кафедры
банковского дела*
Киселева Е.А.,
*студентка,
Донецкий национальный
университет экономики и
торговли им. М. Туган-
Барановского*

ОСОБЕННОСТИ НАЛООБЛОЖЕНИЯ БАНКОВСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В УКРАИНЕ

Банковская система любой страны - это уникальная система, которая аккумулируя значительные объемы временно свободных финансовых ресурсов государства, хозяйствующих субъектов и населения, перераспределяет их между теми субъектами финансовых отношений, которые испытывают временный дефицит средств и обеспечивает, таким образом, процесс постоянного воспроизводства. Это свидетельствует о том, что банковская деятельность постоянно сопровождается рисками и имеет свои специфические особенности. Несмотря на это, определенные особенности имеет и механизм налогообложения финансово-хозяйственной деятельности банков, хотя налоговое регулирование осуществляется в соответствии с законодательством, единого для всех субъектов хозяйственной деятельности независимо от формы собственности и сферы деятельности.

Актуальность вопросов налогообложения банков обусловлена следующими обстоятельствами.

Во-первых, недостаток научно-методической разработки проблем налогообложения относительно современного периода определяет необходимость преодоления негативных тенденций, вызванных просчетами и ошибками в сфере исчисления и уплаты налогов.

Во-вторых, развитие в Украине рыночных отношений обуславливает необходимость совершенствования практических подходов к исчислению и уплате различных видов налогов банками.

В-третьих, в условиях становления рыночных отношений налоги являются важнейшим методом мобилизации финансовых ресурсов, необходимых для решения основных задач социальной политики государства, обеспечение социальных гарантий, развития науки, образования, здравоохранения.

Исследованию вопросов уплаты налогов банковскими учреждениями посвящены работы И. В. Сало, А. Г. Сербиной, И.И. Дьяконовой, Н. Г. Евченко, Л.И. Шевчук, В. В. Москалюк, С. М. Попова и других.

Целью банковской деятельности, как и любых других коммерческих предприятий является получение прибыли, поэтому такая деятельность

подлежит налогообложению на общих основаниях согласно действующему законодательству.

Налоговым кодексом Украины определено восемнадцать общегосударственных и пять местных налогов, сборов и обязательных платежей в бюджеты и внебюджетные фонды, но не все они встречаются в практической деятельности банка.

О роли банковских учреждений в налоговых отношениях, необходимо отметить, что с одной стороны банк выступает налогоплательщиком, а с другой - налоговым агентом [1].

До начала финансово-экономического кризиса интенсивное развитие банковской системы свидетельствовал высокий уровень доходности банковского сектора, доходность которого значительно превышала доходность сектора реальной экономики. В то же время уровень поступлений от налогообложения банковской деятельности составил мизерные показатели. Последние 2 года банки проработали с отрицательным финансовым результатом, то есть с убытком, что было следствием финансового кризиса в экономике и просчетов в деятельности самих банков. Итак, за эти годы, поступления средств от налогообложения банковских учреждений в бюджет практически отсутствуют.

Среди налоговых рычагов регулирования деятельности субъектов хозяйствования большое значение придают снижению налоговых ставок, поскольку оно существенно стимулирует рост деловой активности и инвестиционной деятельности банков [2]. Однако по поводу данного вопроса мнения ученых разделяются. Одни ученые считают, что налогообложение банковского сектора является недостаточным и поэтому целесообразно усилить налоговую нагрузку на него. Но в таком случае чрезмерная налоговая нагрузка на доходы всегда побуждает к поискам различных методов неуплаты налогов и непредставление финансовой отчетности коммерческими банками в органы статистики.

Противоположного мнения придерживаются другие ученые, считая, что налоговые ставки на прибыль банков должны быть ниже, чем для предприятий производственного сектора, аргументируя это тем, что усиление налогового давления повлияет на величину процентных ставок по кредитам, а подорожание кредитов негативно отразится на производственном секторе экономики.

На сегодня это является особенно актуальным вопросом, ведь отечественные предприятия имеют чрезвычайно низкий уровень рентабельности и не могут пользоваться дорогими кредитами и своевременно возвращать их. Со своей стороны банки не могут предоставлять таким предприятиям кредиты, так как существует слишком высокий уровень риска их невозврата.

В современных условиях, важным шагом по уменьшению налогового давления на банки является принятие Налогового кодекса Украины, согласно которому налог на прибыль снизится за несколько лет с 25% до 17%, также снизится НДС по одному проценту в год - с 20% до 17 % в 2014 году [3].

Следует отметить, что уровень поступлений в государственный бюджет во многом зависит от действенной налоговой системы. Именно поэтому совершенствование налоговой системы будет способствовать повышению эффективности работы финансово-кредитных организаций, в том числе и коммерческих банков.

Таким образом, можно сделать соответствующий вывод:

- развитие банковской системы Украины и усовершенствование системы налогообложения его деятельности – это два параллельных и взаимосвязанных пути;

- активизация стимулирующей функции государственного регулирования налогообложения банковских учреждений позволит достичь значительных успехов по уменьшению финансового дисбаланса и стабилизации экономики в целом.

Список использованной литературы:

1. Орлова В.О. Податкове навантаження комерційних банків як фактор розвитку економіки на сучасному етапі / В. О. Орлова, Г. О. Шунькіна // Торгівля і ринок України: тематичний збірник наукових праць, 2010.- Вип. 30. Т. 1. - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Tiru/2010_30_1/Orlova.pdf

2. Реверчук Н. Й. Зарубіжний досвід податкового регулювання банківської діяльності та його застосування в Україні / Н.Й. Реверчук // Науковий вісник НЛТУ України. 2008. - В. 18. - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/18_5/221_Rewerczuk_18_5.pdf

3. Налоговый кодекс Украины: № 2755-VI від 02.12.2010р. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page46>

Мазуренко О.М.,
*к.е.н., ст. викл. кафедри аудиту,
Львівська комерційна академія*

ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ СТРАТЕГІЧНОГО ІНВЕСТИЦІЙНОГО АНАЛІЗУ

Інвестиційний аналіз є одним із найважливіших інструментів управління стратегічним розвитком підприємства. У сучасному економічному середовищі основу економічної системи будь-якої країни становлять підприємства, що сформовані за рахунок капіталів як фізичних, так і юридичних осіб. Концепція економічного аналізу постійно удосконалюється, характеризуючи його не тільки як вид професійної діяльності, але й як визначену систему знань, що направлена на вирішення потреб сучасного суспільства. Зважаючи на умови сьогодення, виникає потреба у виділенні стратегічного інвестиційного аналізу як окремого виду з властивими йому складовими.

Питанням інвестиційного аналізу приділяти у своїх працях багато вчених, зокрема І. М. Боярко, А. Г. Коваленко, А. А. Пересада, А. Д. Шеремет та інші [1-3]. Разом з цим необхідно уточнити і актуалізувати суть стратегічного інвестиційного аналізу. В українських умовах стратегічний інвестиційний аналіз це нова концепція сучасного системного та комплексного управління підприємствами. В основі цієї концепції покладено намагання забезпечити успішне функціонування підприємства в стратегічній перспективі. Стратегічний інвестиційний аналіз в системі управління підприємством покликаний не тільки забезпечити цю систему належною інформаційною складовою, але й підготувати, що є більш важливим для управління, на її основі належні з професійної точки зору управлінські рекомендації.

Обґрунтування змісту стратегічного інвестиційного аналізу як окремого напрямку прикладної галузі знань науки про інвестиції та нового аналітичного напрямку дає змогу виділити стратегічний інвестиційний аналіз як окремий вид економічного аналізу.

Розмаїття формулювань суті та предметної сфери стратегічного інвестиційного аналізу є неминучим, так як суть і тим більше предмет завжди ширше, ніж найдокладніші їх визначення і ні одне з них не може бути вичерпним. У свою чергу, узагальнюючи різні точки зору вчених [1-5], під стратегічним інвестиційним аналізом слід розуміти системний та комплексний процес дослідження бізнес-операцій будь-якого господарюючого суб'єкта (незалежно від форми його власності) з цілю оцінки їх операційної ефективності та вироблення належних релевантних управлінських рекомендацій стратегічного характеру, що підвищують конкурентоспроможність підприємства. У той же час, якщо врахувати, що бізнес-операції є елементами різних бізнес-процесів, що реалізуються в межах будь-якої господарюючої системи, то, як наслідок, предметна сфера стратегічного інвестиційного аналізу охоплює різні сфери функціонування цих систем. Іншими словами, предметом стратегічного інвестиційного аналізу слід вважати, управлінські рекомендації в процесі оперативного (тактичного) та стратегічного

розвитку, що підвищують соціально-економічну ефективність, а також майбутню вартість підприємства, що формуються під дією зовнішніх і внутрішніх факторів, котрі знаходять відображення через систему економічної інформації.

Ціль стратегічного інвестиційного аналізу полягає в системному та комплексному підході до оцінки ефективності діяльності підприємства, узагальненні результатів інвестиційного аналізу у вигляді науково-обґрунтованих висновків та управлінських рекомендацій в процесі тактичного та стратегічного розвитку, направлених на оптимізацію управлінських рішень для зміцнення конкурентних переваг підприємства.

Здійснення стратегічного інвестиційного аналізу дає можливість адаптувати підприємства до постійних змін зовнішнього та внутрішнього середовища, а також контролювати його конкурентоспроможність, однак не звільняє систему управління від його безпосередніх функцій. Основна функціональна складова стратегічного інвестиційного аналізу орієнтована на довгострокову перспективу систему інформаційно-аналітичної, методологічної та інструментальної підтримки системи управління підприємством протягом управлінського циклу за всіма функціональними аспектами діяльності – бізнес-процесами та їх складовими бізнес-операціями. Однією з головних причин необхідності організації та реалізації на практиці управління за вказаною системою є зростаюча потреба системної інтеграції різних аспектів управління бізнес-процесами в організаційній системі.

Отже, на сьогоднішній день ефективним і дієвим інструментом оцінки й підтримки ефективності інвестиційної діяльності є стратегічний інвестиційний аналіз. Визначення концептуальних його складових шляхом дослідження й уточнення суті сприяє чіткому формуванню місця стратегічного інвестиційного аналізу в системі економічних наук.

Список використаних джерел:

1. *General Theory of Employment, Interest and Money. Collected Writings of John Maynard Keynes, vol. VII / J.M. Keynes/ - London: Macmillan, 1973. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ek-lit.agava.ru/keynsod.htm>.*
2. Боярко І.М. Інвестиційний аналіз : [навч.посібн.] / І. М. Боярко, Л. Л. Гриценко. – Київ : Центр учбової літератури, 2011. – 400 с.
3. Коваленко А. Г. Облік і аналіз фінансових інвестицій : автореф. дис. на здобуття наук. степеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / А. Г. Коваленко. – Київ, 2006. – 18 с.

Момотюк Л. Є.,
*к. е. н., доцент,
Національна академія
статистики, обліку та аудиту*

СТАТИСТИКА ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ: ПРОБЛЕМИ РОЗРОБКИ ПОКАЗНИКІВ

Статистичне вивчення державних фінансів передбачає визначення їх загального обсягу та структури, дослідження динаміки структурних зрушень, що відбуваються під впливом економічних змін, а також виявлення чинників, які впливають на формування і використання державних фінансів та їх складових частин. Оскільки статистика фінансів використовує систему статистичних показників, які характеризують розміри, склад, динаміку і взаємозв'язок процесів і явищ у сфері фінансів, то її важливим завданням є дослідження та розробка статистичних показників функціонування державних фінансів.

Статистичні показники державних фінансів включають в себе показники статистики державного бюджету, державних позабюджетних фондів, державного кредиту та державного боргу, а також показники функціонування державного сектору економіки. Основу показників статистики державних фінансів складають саме показники державного бюджету, який завжди був і залишається важливим інструментом впливу держави на розвиток економіки та соціальної сфери. Отже, зупинимось на огляді основних статистичних показників державного бюджету.

Доходи і видатки бюджету статистика фінансів вивчає за допомогою системи показників. Основними групами статистичних показників є такі:

1. Показники складу і величини доходів/видатків державного бюджету, місцевих бюджетів та зведеного бюджету.

2. Показники структури доходів/видатків бюджету, які показують частку окремих груп доходів/видатків, або конкретних доходів/видатків бюджету у загальному їх обсязі у відсотках.

3. Показники динаміки доходів/видатків бюджету, що визначаються за допомогою рядів динаміки, – абсолютного приросту, темпу приросту, темпу зростання, середнього темпу зростання.

4. Показники виконання плану доходів/видатків бюджету, що розраховуються як відношення фактичного обсягу доходів/видатків бюджету до запланованих показників, у відсотках. Рівень виконання доходів оцінює стан наповнення ресурсної бази бюджету, можливий вплив на рівень дефіциту бюджету. Крім того, здійснюється оперативна непряма оцінка тенденцій розвитку окремих секторів фінансової системи, у т.ч. порівняно з очікуваними чи прогнозованими (через прибутковий податок – рівень зростання доходів домогосподарств, через податок на прибуток – результати діяльності установ та організацій). Рівень виконання видатків оцінює стан виконання річних зобов'язань зведеного бюджету, можливий вплив на рівень дефіциту бюджету

та короткострокову грошову й цінову стабільність (якщо проведення видатків не рівномірно розподіляється протягом року, формуються негативні очікування щодо втримання цінової стабільності).

5. Показники мережі, штатів та контингентів бюджетних установ. Розрахунок цих показників пов'язаний з необхідністю визначення обсягів фінансування бюджетних установ на стадії планування видатків бюджетів. Оскільки бюджетні установи характеризуються показниками їх діяльності, то, наприклад, щодо бюджетних установ освіти, охорони здоров'я, культурно-освітніх закладів, закладів соціального забезпечення тощо розраховуються специфічні показники.

Крім того, для розрахунку мережі, штатів та контингентів бюджетних установ використовуються середні показники, обчислені за формулою середньої хронологічної (наприклад, кількість груп, ліжко-днів, педагогічного персоналу, медичного персоналу, вихователів, студентів, оскільки дані про їх чисельність надають станом на перше число кожного місяця) або середньої зваженої (якщо упродовж року число класів, груп, студентів тощо не змінилися). Такі розрахунки та статистичні дані потрібні для того, щоб здійснювати планування видатків на фінансування бюджетних установ на наступний рік. Ці показники розраховуються як у цілому по державі, так і в розрізі областей, районів, що дозволяє проводити аналіз та зіставлення мережі, штатів і контингентів різних бюджетних установ, середніх видатків на ті чи інші заходи, а також визначати тенденції розвитку показників у часі.

З метою оцінки результативності функціонування бюджетної системи держави важливим є дослідження та розробка системи показників, які характеризують вплив державного бюджету на фінансову систему та економіку в цілому. До них належать:

1. Показники доходів і видатків зведеного бюджету у ВВП, що характеризують рівень перерозподілу фінансових ресурсів через бюджетну систему та показують масштаби державного втручання в економіку. Розраховуються як відношення доходів і видатків зведеного бюджету до ВВП.

2. Показники надходжень від приватизації у доходах зведеного бюджету, який характеризує залежність зведеного бюджету від надходжень від приватизації державного майна. Розраховується як співвідношення надходжень від приватизації та доходів зведеного бюджету.

3. Показники дефіциту/профіциту бюджету характеризують рівень розбалансованості бюджету та ступінь впливу дефіциту/профіциту на стан як всієї фінансової системи, так і окремих її елементів. Розраховуються як відношення дефіциту/профіциту до ВВП.

4. Показники заборгованості платників податків перед бюджетом, що характеризують рівень розвитку податкової системи, стан платіжної дисципліни або прогалини у плануванні податкових доходів бюджету. Розраховуються як відношення податкової заборгованості до доходів бюджету.

5. Показники простроченої заборгованості бюджету з заробітної плати та соціальним виплатам, відшкодування ПДВ щодо ВВП, які характеризують платоспроможність бюджету. Розраховуються, відповідно, як відношення

невиплаченої заробітної плати до загального фонду оплати праці, відношення невиплаченої суми соціальних виплат до загальної суми соціальних виплат, відношення неповернутих сум ПДВ до ВВП.

6. Показники чистої валютної позиції бюджету (планові та фактичні), що характеризують ступінь вразливості бюджету від валютного ризику. Розраховуються як різниця між фактичними (або плановими) надходженнями валютних доходів (зовнішні запозичення, митні надходження та імпорту ПДВ тощо) і валютних видатків (обслуговування та погашення зовнішнього боргу та інші валютні видатки).

Таким чином, визначення статистичних показників функціонування державних фінансів має важливе значення для проведення фінансової політики держави. Це пов'язано з тим, що за допомогою вивчення динаміки доходів та видатків бюджетів усіх рівнів, рівня їх виконання визначаються основні проблеми розвитку бюджетної системи держави, роль і економічне значення основних джерел доходів у загальному обсязі доходів бюджетів, виявляються видаткові статті, які спричиняють дефіцит державного бюджету.

Остапенко Н. В.

студентка,

*Національний університет харчових
технологій*

АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ

У сучасних умовах економічного розвитку суспільства та всеохоплюючої економічної інтеграції все більшого значення для забезпечення стабільного розвитку будь-якої країни світу набувають підприємства торгівлі. Адже саме фірми ритейлу в кризових та посткризових умовах є однією з головних частин національної системи життєзабезпечення. Саме тому аналіз економічної безпеки для підприємств торгівлі на сьогоднішній день є одним з актуальних та важливих питань.

Вагомий внесок в дослідження даної проблеми внесли такі українські науковці, як: Барановський О.І. [1], Козаченко Г.В., Пономарьов В.П., Ляшенко О.М. [2], Нагорна І.І. [3] та інші. Проте незважаючи на значну кількість публікацій, досі залишаються невирішеними багато питань щодо управління та методологія економічного аналізу безпеки підприємств ритейлу.

На сьогоднішній день науковці виділяють декілька типових підходів до визначення структури економічної безпеки торговельного суб'єкта господарювання:

- агрегатний підхід, який базується на застосуванні типових елементів зовнішнього та внутрішнього середовища фірми;
- процесний підхід, який базується на аналізі елементів процесу забезпечення безпеки;
- функціональний підхід, за якого структура безпеки визначається функціями.

Т. Кротенко зазначає, що у структурі економічної безпеки слід виділяти фінансову безпеку, як основний елемент, а соціальну, інформаційну, інноваційну та кадрову складові, – як додаткові (другорядні). Саме тому науковець пропонує використовувати:

- для аналізу фінансового елементу економічної безпеки – типові фінансові показники рентабельності та ліквідності;
- для аналізу кадрового елементу – показники кадрового складу, плинності кадрів та відповідності оплати праці;
- для інноваційної складової – показники забезпеченості технологіями, основними фондами, відповідність основних фондів та технологій вимогам та кваліфікації персоналу;
- для інформаційного елементу економічної безпеки – показники лояльності кадрів, а саме, рівнів: володіння та доступу до важливої інформації; економічних злочинів; збитків від економічних злочинів для підприємства;
- для соціальної складової, досліджувати зовнішнє для підприємств середовище [4].

Згідно нашої точки зору, особливої уваги варто приділити саме багатокритеріальному підходу аналізу фінансової безпеки торгових підприємств. Суть методу полягає у використанні багатьох критеріїв та показників економічного аналізу при визначенні економічної безпеки підприємства рітейлу: прибутковість, достатність грошових коштів та їх еквівалентів для погашення поточних зобов'язань, ефективності діяльності та ділової активності фірми та показники фінансової незалежності та фінансової стійкості.

Для визначення фінансової стійкості і незалежності доцільно розраховувати такі коефіцієнти: коефіцієнт фінансової автономії, коефіцієнт мобільності, коефіцієнт маневреності, коефіцієнт фінансової стійкості, коефіцієнт забезпечення довгострокової заборгованості, коефіцієнт залежності підприємства від довгострокових зобов'язань.

Для визначення показників ліквідності та платоспроможності доцільно розраховувати такі коефіцієнти: коефіцієнт грошової ліквідності, коефіцієнт розрахункової ліквідності, коефіцієнт критичної ліквідності, коефіцієнт покриття заборгованості, коефіцієнт покриття заборгованості за рахунок кредиторів.

Для визначення показників прибутковості доцільно розраховувати такі коефіцієнти: рентабельність продаж, рентабельність власного капіталу. Для визначення показників ділової активності доцільно розраховувати такі коефіцієнти: коефіцієнт оборотності оборотних активів термін обороту оборотних активів, коефіцієнт обороту дебіторської заборгованості, термін погашення дебіторської заборгованості, віддача власного капіталу.

Отже, на сьогоднішній день питання економічної безпеки підприємства рітейлу є досить актуальним. Саме тому питанням аналізу економічної безпеки фірм необхідно приділяти значну увагу, адже він є одним із елементів забезпечення економічної стійкості нашої держави.

Список використаних джерел:

1. Барановський О. І. *Фінансова безпека в Україні (методологія оцінки та механізм забезпечення)* [Текст]: монографія. – К.: КНТЕУ, 2004. – 759с.
2. Козаченко Г. В. *Економічна безпека підприємства: сутність та механізм забезпечення* [Текст]: монографія / Г. В. Козаченко, В. П. Пономарьов, О. М. Ляшенко – К.: Лібра, 2003. – 280 с.
3. *Організаційно-економічний механізм у забезпеченні стійкої економічної безпеки промислових підприємств: автореф. дис. к.е.н.: 08.00.04* [Електронний ресурс] / І. І. Нагорна; Ін-т пробл. ринку та екон.-екол. дослідж. НАН України. – О., 2008. – 20 с.
4. Кротенко Т. *Аналіз економічної безпеки для підприємств роздрібної торгівлі* // *Економічні науки: матер. Інтернет-конф., 14-15 грудня 2011р.* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://conftiapv.at.ua/publ/konf_14_15_grudnja_2011_r/24

Скриньковський Р. М.,
асистент кафедри менеджменту і
міжнародного підприємництва,
Процевят О. С.,
студентка Інституту економіки і
менеджменту,
Національний університет
“Львівська політехніка”

ФАКТОРИ ТА УМОВИ ФОРМУВАННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ПРИВАБЛИВОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Перед багатьма українськими підприємствами стоїть гостре питання, що стосується залучення інвестицій. В той час, вони глибоко задумуються над питанням, як стати інвестиційно привабливими підприємствами.

Інвестиційна привабливість підприємства – це інтегральна характеристика його як об’єкта інвестування, що базується на узгодженні мети і характеру інвестування інвестора та цілей реципієнта інвестицій (підприємства), яке забезпечує досягнення комплексного позитивного ефекту від освоєння капіталовкладень для кожного з них з позиції перспективності та розвитку (баланс їх інтересів та подвійний ефект) [1, с. 14].

Інвестиційна привабливість підприємства свідчить, що: 1) продукція підприємства є конкурентоспроможною, а якість цієї продукції знаходиться на досить високому рівні; 2) виробництво структурно перебудовується; 3) сировинна база, створена підприємством забезпечує його ефективне функціонування; 4) соціальні проблеми вирішуються; 5) інвестиції, які воно хоче залучити, необхідні для його повноцінного існування, стабільного становища та подальшого розширення і розвитку виробництва; 6) основні фонди відновлюються; 7) технічний рівень праці і виробництва підвищується [2].

Існує безліч факторів, які впливають на інвестиційну привабливість підприємства. З позиції менеджменту їх можна поділити на зовнішні та внутрішні. Згідно думки Кузьміна О.Є. та Мельник О.Г., до факторів внутрішнього середовища можна віднести: цілі, структуру управління організацією, завдання, технологію, працівників, ресурси. Фактори зовнішнього середовища можна поділити на фактори прямого та непрямого впливу. До факторів прямого впливу належать: споживачі, постачальники, конкуренти, органи державної влади, інфраструктура, законодавчі акти, профспілки, партії та інші громадські організації, система економічних відносин, організації-сусіди. Фактори непрямого впливу складають міжнародні події, міжнародне оточення, науково-технічний прогрес, політичні обставини, соціально-культурні обставини, рівень техніки і технології, особливості міжнародних економічних відносин, стан економіки [3, с. 47 – 53].

З погляду проф. Хобти В.М. комплекс різноманітних факторів, які впливають ІП може безпосередньо залежати від: 1) зовнішніх факторів, серед

яких велику роль відіграють законодавство, екологічна ситуація, рівень конкуренції; 2) економічної розвиненості підприємства, яка є безпосередньо зараз, яка була в минулому, темпи розвитку; 3) виробничо-господарської діяльності; 4) цілей і бачення інвесторів [4].

Таким чином, можна стверджувати, що інвестиційна привабливість підприємства формується на державному, регіональному та галузевому рівнях за галузевою приналежністю (табл.1).

Таблиця 1

Фактори та умови формування інвестиційної привабливості (ІП) підприємства за галузевою приналежністю [1, с. 16 – 17]

Рівні прояву ІП	Структурні блоки ІП	Критерії (фактори та умови формування) ІП підприємства
НА РІВНІ ДЕРЖАВИ	1. Економічний блок	Продуктивність праці персоналу
		Рівень середньорічної заробітної плати
		Обсяг основних засобів
	2. Соціальний блок	Відрахування на соціальні потреби у Фонди, а саме: пенсійний, соціального страхування, обов'язкового медичного страхування, зайнятості тощо
		Податкові відрахування до бюджету (державний, місцевий)
		Динаміка податкових відрахувань до бюджетів різних рівнів
	3. Блок динаміки	Динаміка за чистим прибутком
		Динаміка економічного розвитку
НА РІВНІ РЕГІОНУ	1. Економічний блок	Чистий прибуток
		Продуктивність праці персоналу
		Рівень середньорічної заробітної плати
		Обсяг основних засобів
		Значимість підприємства у промисловому виробництві
		Забезпеченість перспектив зростання виробництва
	2. Соціальний блок	Відрахування на соціальні потреби у Фонди, а саме: пенсійний, соціального страхування, обов'язкового медичного страхування, зайнятості тощо
		Податкові відрахування до бюджету (державний, місцевий)
НА РІВНІ ПІДПРИЄМСТВА	1. Блок фінансових результатів (характеризується фінансовим станом підприємства)	Рентабельність функціонування
		Ліквідність (короткострокова платоспроможність)
		Фінансова стабільність (довгострокова платоспроможність)
		Ділова активність
		Ринкова вартість акцій (стосується тільки акціонерних товариств)
	2. Блок технологічно-майнових характеристик	Наявність земельно-майнових комплексів
		Наявність будівель та споруд
		Наявність обладнання та устаткування
		Наявність технологій
	3. Блок виробничих потужностей	Рівень використання виробничих потужностей
		Рівень морального та фізичного старіння основних виробничих агрегатів
	4. Блок інноваційно-інвестиційної діяльності	Наявність нових видів продукції
		Впровадження нових технологічних процесів
		Рівень автоматизації та механізації виробничих процесів
		Наявність наукового потенціалу
		Загальний розмір інвестицій (реальних, фінансових)
	5. Блок товарних характеристик	Унікальність продукції (висококонкурентна)
		Споживчі характеристики продукції на різних етапах технологічного циклу
		Еластичність попиту та пропозиції за ціною
	6. Блок ділових взаємовідносин	Відносини власності
		Відносини з постачальниками (їх надійність та диверсифікованість)
		Відносини з споживачами (їх платоспроможність)
		Відносини з конкурентами

		Відносини з партнерами (фінансово-кредитними установами, страховими та транспортними організаціями)
		Відносини з органами влади (державними, місцевими)
	7. Блок адміністративно-правових відносин	Організаційно-правова форма
		Система оподаткування
		Наявність судових позовів
		Наявність відкритих судових справ (кримінальних та адміністративних)
		Рівень заробітної плати персоналу
	8. Блок соціальних критеріїв	Продуктивність праці працівників
		Кваліфікація працівників до виконуваних ними робіт
		Плинність кадрів
		Умови праці персоналу
		Матеріально-побутове обслуговування
		Медичне обслуговування
		Соціально-культурне обслуговування
		Житлово-побутове обслуговування
		Економічне стимулювання (заохочення) працівників
		Матеріальна допомога та додаткові соціальні гарантії
		Компенсації додаткових витрат індивідуального внеску працівника до загального його результату
	9. Іміджево-брендовий блок	Наявність розкрученого бренду
		Наявність торговельної марки
		Імідж на ринку

Перелічені вище фактори та умови (див. табл. 1) формують інвестиційну привабливість підприємства. Підприємство під час формування своєї інвестиційної привабливості повинно враховувати їх.

Список використаних джерел:

1. Скриньковський Р. М. Методичні положення з рейтингування інвестиційної привабливості підприємств / Р. М. Скриньковський // *Materiały VIII Międzynarod. nauk.-prakt. konf. [“Perspektywiczne opracowania są nauką i technikami–2012”]*, (Polska, Przemysł, 07-15.11.2012r.). – Vol.4. Ekon. nauki.: Przemysł. Nauka i studia, 2012. – Str. 14 – 19.
2. Крылов Э. Н. Анализ финансового состояния и инвестиционной привлекательности предприятия / Э. Н. Крылов, В. М. Власова, М. Г. Егорова. – Москва: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
3. Кузьмін О. Є. Теоретичні та прикладні засади менеджменту: [навч. посібн.] / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник. – Львів: НУ “Львівська політехніка” (Інф.-видавн. центр “ІНТЕЛЕКТ+” ІПДО), “Інтелект-Захід”, 2007. – 384 с.
4. Хобта В. М. Формування та підвищення інвестиційної привабливості суб’єктів господарювання / В. М. Хобта, А. В. Мешков // *Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна.* – Донецьк: ДВНЗ “ДонНТУ”. – Вип. 37-3. – 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://masters.donntu.edu.ua/2011/iem/bashkevich/library/tez10.htm>

Щолокова Т. В.

*к.е.н., доцент кафедри обліку та аналізу господарської діяльності,
Східноукраїнський національний
університет ім. В. Даля*

АНАЛІЗ І КІЛЬКІСНА ОЦІНКА РИЗИКІВ В УНІВЕРСАЛЬНИХ ЛОГІСТИЧНИХ СИСТЕМАХ

У роботі сформульовано аналітико-графічний апарат кількісної оцінки ризиків, пов'язаних з функціонуванням глобальних ланцюгів фінансово-виробничих відносин з диверсифікованим ринком збуту. Дано подальший розвиток методів реінжинірингу універсальних логістичних систем як адаптивного регулятора у конкурентному середовищі. Згідно з аксіомою А1 аксіоматичної теорії економічного аналізу (АТЕА) [1], світова економічна система (СЕС) – це диз'юнктивна сукупність простих та розгалужених ланцюгів фінансово-виробничих відносин, які представляють собою консервативні структури функціонально орієнтовані на виробництво деякого виду продукції. В умовах глобалізації світової економіки та існування єдиного ринку конкурентна ситуація з'являється тоді, коли на глобальному ринку починають діяти не менше двох універсальних логістичних систем (УЛС) з однаковою діаграмою локального ланцюга фінансово-виробничих відносин (д.л.л. ФВВ) типа

$$B \xrightarrow{Y} A \xrightarrow{X} C, \quad (1)$$

де суб'єкти господарської діяльності B , A та C означають відповідно підприємство-постачальника сировини Y , підприємство –виробника продукції X , що виготовляється частково або повністю із сировини Y , та ринок збуту продукції X (тут і подальше використовуються символи і означення роботи [1]).

Конкуренція між цими універсальними логістичними системами потребує використання методів реінжинірингу в межах відповідних постачальницько-виробничо-розподільчих структур з метою посилення синергетичного ефекту і зменшення логістичних затрат, що в кінцевому рахунку суттєво вплине на розмір доданої вартості та собівартості основної продукції X . Але не зважаючи на те, що прості і розгалужені глобальні ланцюги фінансово-виробничих відносин (п.г.л. ФВВ і р.г.л. ФВВ) обслуговують, як правило, сталий попит, існує імовірність в умовах конкуренції та форс-мажорних обставин втрати деякої частини сегменту ринку, що можливо кваліфікувати як ризики функціонування УЛС в ланці виду $A \xrightarrow{X} C$. Маючи на увазі структурну організацію УЛС [1], легко виписати перелік компонент, які містить в собі система логістичних ризиків (ЛР):

ЛР1. Конкурентна зміна макропараметрів M і T закону продажів (ЗПР) $P(t)$, $t \geq 0$, де M означає оптимальний запас сировини, а T – час обертання запасів, $M = P(T)$, в бік зменшення параметра M до $\bar{M}$ і, можливо, збільшення параметра T до $\bar{T}$, $\bar{M} = \bar{P}(\bar{T})$, яка вимірюється

величиною $\Delta(M, M_1) = (M - M_1) / M \cdot 100\%$, долею у відсотках втрати ринку за період T , $M_1 = \bar{P}(T)$ (рис.1).

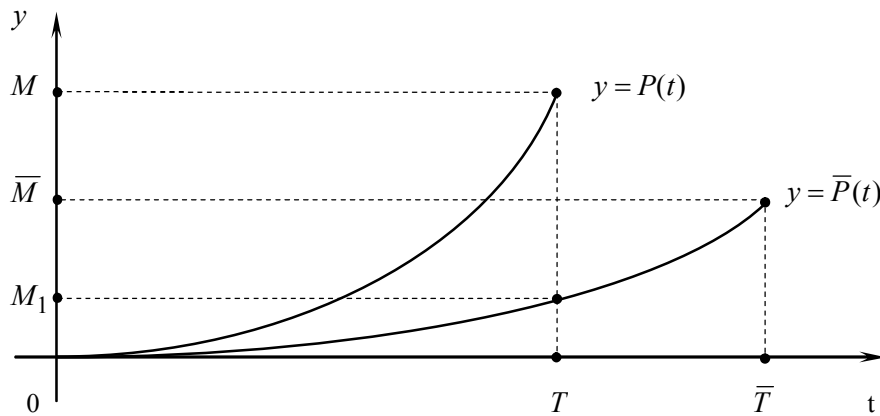


Рис.1. Графіки законів продажів: первісного $y = P(t)$, $0 \leq t \leq T$, та наступного $y = \bar{P}(t)$, $0 \leq t \leq \bar{T}$ в умовах конкурентної зміни кон'юнктури ринку збуту, $\bar{M} < M$, $\bar{T} > T$

ЛР2. Форс-мажорне зниження рівня функціональності в ланці виду $\{A * B_{k+1}, A * B_k\}$, що визначається символом $\xrightarrow{Y_{k+1}} A * B_k \xrightarrow{Y_k}$, тобто, перетворення сировини із стану Y_{k+1} в стан Y_k раптово припиняється або відбувається в обсягах, які не відповідають M – зображенню індикатора продукції X стосовно сировини Y , $M - R(ind X/Y)_{tec} = \{M_n, M_{n-1}, \dots, M, m(X)\}$.

ЛР3. Форс- мажорна зміна ЗПР $P(t)$.

ЛР4. Якісна модифікація максимального технологічного розширення л.л.ФВВ (1), яка супроводжується комплексним реінжинірингом усього г.л.ФВВ.

ЛР5. Раптове припинення діяльності посередників (інвесторів) у деяких ланках типу $\xrightarrow{Y_{p+1}'} C * B_p \xrightarrow{Y_{p+1}'}$.

Треба відмітити, що у теоретичних розробках сучасних економічних шкіл, як іноземних, так і вітчизняних, відсутній концептуальний підхід до кількісного аналізу логістичних ризиків у діяльності глобальних ланцюгів фінансово-виробничих відносин [2]. Отже, ця тематика є актуальною і потребує відповідного дослідження.

У даній роботі приведена розширена трактовка першої з п'яти компонент ризиків, які визначені раніше. Випишемо у явній формі максимальне технологічне розширення та діаграму комерційного розширення л.л. ФВВ (1):

$$\{B_n, A * B_{n-1}, \dots, A * B_1, A * B, A, C\}, \quad (2)$$

$$B_p \xrightarrow{Y_p'} \dots \xrightarrow{Y_{i+1}'} A * B_i \xrightarrow{Y_i'} \dots \xrightarrow{Y_{j+1}'} C * B_j \xrightarrow{Y_j'} \dots \xrightarrow{Y} A \xrightarrow{X} C. \quad (3)$$

Зазначимо, що у п.г.л. ФВВ (2) діє закон продажів $y = P(t)$ (рис.1), який характеризується початковими параметрами M і T . Perezавантаження п.г.л. ФВВ (2) при заміні закону продажів $y = P(t)$ на $y = \bar{P}(t)$ відбувається з моменту часу $t = mT$, коли у кожного підприємства-виробника $A * B_k$, $k = 0, 1, 2, \dots, n$ сировина Y в стані Y_k знаходиться у кількості $M_k > \bar{M}_k$ з наднормативним запасом

$\Delta \bar{M}_k = M_k - \bar{M}_k$, а підприємство A по відношенню до ЗПР $y = \bar{P}(t)$ має наднормативний запас основної продукції $\Delta \bar{m}(X) = m(X) - \bar{m}(X)$. Система наднормативних запасів сировини та готової продукції (СНЗ) $(\Delta \bar{M}_n, \Delta \bar{M}_{n-1}, \dots, \Delta \bar{M}_1, \Delta \bar{M}, \Delta \bar{m}(X))$ становить матеріалізацію досліджуваного логістичного ризику ЛР1 п.г.л. ФВВ (2).

Вартість ризику ЛР1 суттєво залежить від того, як буде реалізована розподільча функція логістичного менеджменту, починаючи з моменту часу $t = mT$. Аналіз модифікації M - зображення індикатора продукції X стосовно сировини Y показує, що вихід п.г.л. ФВВ (2) у режим сталого функціонування відбувається відповідно за n та $n+1$ станів довжиною $\bar{T}$, при цьому як в першому, так і другому випадках п.г.л. ФВВ (2) буде недопостачати на ринок C готової продукції X у розмірі $n \Delta \bar{m}(X)$ та $\bar{m}(X) + n \Delta \bar{m}(X)$ з однаковим дефіцитом у розмірі $n[\bar{m}(X) - \Delta \bar{m}(X)]$. Але вартість ризику ЛР1 у другому випадку буде вища за рахунок того, що у п.г.л. ФВВ (2) на часовому інтервалі $(T, \bar{T})$ не буде задіяна розподільча функція. Таким чином, прямі збитки підприємств, інтегрованих у п.г.л. ФВВ (2), за період перезавантаження будуть становити не менше $C_X n \Delta \bar{m}(X)$ (C_X - собівартість одиниці основної продукції з урахуванням тільки компоненти Y), що формує частину вартості логістичного ризику ЛР1.

Список використаних джерел:

1. Shchokolova T. V. *Bases of Axiomatic Theory of Economic Analysis* // *Journal of Applied Mathematics, Statistics and informatics (JAMSI)*. – Trnava: The University of Saint Cyril and Metod. – 2009. – № 5. – P. 61-97.
2. Матье Э. *Логистика: пер. с франц.* / Э. Матье, Д. Тинсье: под ред. Н. В. Куприенко. - СПб: Нева; М.: Олма – Пресс Инвест, 2003. – 128 с.

Яремко А. О.

*аспірант кафедри фінансового
аналізу і контролю,*

*Київський національний торговельно-
економічний університет*

ДЕЯКІ АСПЕКТИ КОМПЛЕКСНОГО КОМПАРАТИВНОГО АНАЛІЗУ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ В ІНТЕГРАЦІЙНИХ УМОВАХ

Сучасні інтеграційні процеси ринкової економіки породжують ряд питань емерджентного характеру, вирішення яких має здійснюватися як на макро-, так і на мікро-рівні. Торгівля як найбільш динамічна галузь національної економіки є ультра чутливим індикатором впливу факторів глобалізаційного бізнес-середовища. Саме це обумовлює значне посилення конкуренції в торговельній галузі України. Так, за даними Державної служби статистики, оборот роздрібної торгівлі в Україні за січень 2013р. склав 58,6 млрд. грн., що на 16,7% більше обсягу за січень 2012р. Кількість суб'єктів торгівлі у 2011р. становила 399555 і, порівняно з 2010р., зросла на 23,2%. Екстраполюючи таку динаміку на найближчу перспективу, і враховуючи стрімку орієнтацію вітчизняної економіки на європейський інтеграційний досвід, можна впевнено стверджувати, що існуючі інструменти системи менеджменту торговельних підприємств вимагають абстрагування від застарілих підходів соціально орієнтованої економіки та потребують якісно нового оновлення шляхом впровадження дієвих важелів в аналітичному та контрольному менеджмент-аспектах.

Торговельне підприємство, маючи головною метою отримання прибутку, в ході своєї діяльності повинне прагнути до підвищення своєї вартості на ринку, зміцнюючи тим самим свої позиції та створюючи конкурентні переваги як важливу передумову існування в бізнес-середовищі.

Оцінка наявного економічного потенціалу торговельного підприємства, визначення основних джерел прибутку, виявлення невикористаних резервів тощо – це основні завдання економічного аналізу. Проте, орієнтуючись на світовий досвід, оцінити виключно власний потенціал торговельного підприємства без порівняння з основними конкурентами та точної ідентифікації позиціонування підприємства серед конкурентів, не забезпечить ефективність системі менеджменту в прогностному аспекті щодо подальшого функціонування підприємства в конкурентному середовищі. Таку ефективність передбачає впровадження в систему управління торговельного підприємства комплексного компаративного аналізу, - дієвого менеджмент-важеля, орієнтованого на масштабний аналіз всіх векторів діяльності досліджуваного підприємства, вивчення аналогічних параметрів діяльності інших підприємств та виявлення серед них кластеру підприємств, які можна трактувати як групу конкурентів.

Особливість комплексного компаративного аналізу торговельних підприємств полягає в якісно новому підході до практичного трактування конкурентного середовища. Мається на увазі, конкурентне середовище передбачає не інтеграційно орієнтоване бізнес-середовище, в якому стрімкими темпами зростають обсяги товарообороту, кількість суб'єктів господарювання

тощо, а верифікативним шляхом визначена група торговельних підприємств, параметри діяльності яких мають такі ж, наближені або вищі значення, ніж у досліджуваного підприємства. Саме такий підхід забезпечить високу ефективність системи менеджменту торговельних підприємств, оскільки всі зусилля комплексного компаративного аналізу будуть векторизовані на максимізацію результативних ітерацій підприємства, мінімізацію ресурсних витрат на досягнення головної мети господарювання підприємства.

Оскільки існує проблема деструктуризації універсалізації підходів щодо здійснення комплексного компаративного аналізу на досліджуваних торговельних підприємствах (використання єдиного інформаційно-методичного забезпечення), пропонується її вирішення шляхом стандартизацій всіх умов щодо здійснення аналізу. Стандартизувати підходи до здійснення комплексного компаративного аналізу на торговельних підприємствах доцільно шляхом дотримання розроблених принципів його інформаційного забезпечення та створення єдиної системи параметрів, за якою аналізуватиметься конкурентоспроможність торговельних підприємств.

Серед основних принципів інформаційного забезпечення комплексного компаративного аналізу пропонується виділити принципи системності, комплексності, науковості, достовірності, доцільності, ефективності, пріоритетності, прозорості та принцип цільового спрямування, дотримання яких гарантуватиме якість інформаційного забезпечення.

Питання формування системи параметрів потребує особливої уваги, оскільки обрані її структурні елементи мають найбільш точно відповідати основним завданням комплексного компаративного аналізу. Тобто, систему параметрів слід розуміти як впорядковану їх множину, в якій кожний елемент (параметр) дає кількісно-якісну характеристику відповідним аспектам діяльності торговельного підприємства, їх стану та розвитку, але не дублює їх. Формування системи параметрів шляхом підбору відповідних елементів апріорі має базуватися на верифікативному підході, що забезпечить окреслення реальної економічної ситуації торговельного підприємства. В економічній літературі розроблено ряд вимог щодо формування такої системи параметрів, основними серед яких виділяють: необхідна масштабність охоплення параметрами всіх аспектів діяльності підприємства та логічний взаємозв'язок цих параметрів.

Таким чином, дотримання сформованих принципів інформаційно-аналітичного забезпечення, використання єдиної системи параметрів для аналізу діяльності торговельних підприємств окреслюють особливості комплексного компаративного аналізу господарської діяльності торговельних підприємств. Загалом, комплексний компаративний аналіз забезпечить максимально точне визначення основних підприємств-конкурентів, що забезпечить точну скерованість дій системи менеджменту на досягнення основних цілей діяльності торговельного підприємства, - його економічного зростання, збільшення ринкової вартості та зміцнення позицій в конкурентному бізнес-середовищі.

Список використаних джерел:

1. *Україна у цифрах 2011. Статистичний збірник.* // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrstat.org/druk/katalog/kat_r/publ1_r.htm

Пантелєєв В. П.,
*д. е. н., доцент,
завідувач кафедри
бухгалтерського обліку,
Національна академія
статистики, обліку та аудиту*

УМІННЯ ДОДАВАТИ ТА ВІДНІМАТИ ЯК ЗАПОРУКА УСПІХУ ПРОФЕСІОНАЛА-БУХГАЛТЕРА

У жовтні 2010, 2011 та 2012 рр. було проведено анкетування студентів першого курсу за спеціальністю «Облік і аудит». Студентам Національної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України (НАСООА) було задано 8 запитань, за якими передбачалися 5 варіантів відповідей, у т.ч. варіант студента. Оброблені відповіді студентів викладені в таблиці 1.

Про відповіді на запитання анкети. На запитання - чому Ви обрали саме спеціальність «Облік і аудит» відповіді знайшли майже однакову частку прихильників між 3 варіантів: я давно вирішила обрати професію бухгалтера; це все вийшло спонтанно, а також те, що бухгалтер - це престижна професія. Таке співвідношення відповідей протягом 3 років збереглося. На перший план вийшло виконання мрії бути бухгалтером : «я ще в восьмому класі вирішив стати бухгалтером» «більш розширена галузь, ніж інші спеціальності в НАСООА, тобто, більш широка, універсальна сфера застосування власних знань».

Серед причин, чому абітурієнт поступив якраз до НАСООА переважає можливість обрати у даному ВНЗ спеціальність «Облік та аудит» - 38 % та віддається перевага кваліфікованим викладачам Академії – 26 %. Для сучасної молодії людини велике значення має підтримка однодумців, друзів, тому закономірно зросла частка прихильників навчатися у одному ВНЗ разом із приятелями. Матеріальна сторона навчання, тобто необхідність вносити плату за навчання студента у НАСООА, має значну вагу. Про обізнаність, свідомий підхід до обрання ВНЗ свідчать відповіді: «ходила сюди на курси і мені сподобалося.», «мені порадив аудитор» та ін. «You can take a horse to the water but you cannot make him drink» (Серцю не накажеш).

Хоча вплив батьків на прийняття рішення абітурієнта щодо навчання у ВНЗ доволі значний, більшість респондентів (51 %) не вказати на великий вплив думок батьків щодо рішення студента обрати ВНЗ. Ця схвальна тенденція «дорослості» та «незалежності» студентів посилилася у даному навчальному році.

Таблиця 1

Відповіді на анкети студентів-першокурсників спеціальності «Облік і аудит» НАСООА у 2010 -2012 роках, у % до групи запитання

Запитання та варіанти відповідей	2010 р.	2011 р.	2012 р.
Кількість відповідей	120	42	42
Чому Ви обрали спеціальність “Облік і аудит”?			
Я давно вирішив (ла) стати економістом-бухгалтером	30	36	38
Це все вийшло спонтанно	25	33	24
Це престижна спеціальність	37	29	33
Чому Ви вступили саме до НАСООА?			
Саме тут я зможу здобути спеціальність “Облік і аудит”	27	32	38
У цій Академії найбільш кваліфіковані викладачі	35	18	26
Це один з «недорогих» закладів м. Києва	26	36	21
Тут навчається мій друг	-	13	10
Чи вплинули на Ваш вибір батьки?			
Ні	47	57	51
Так	53	43	49
Назвіть основні джерела інформації про Академію			
Internet	42	32	52
Поради знайомих, що навчалися у НАСООА	41	59	40
Дані у ЗМІ про успішних фахівців-випускників НАСООА	-	3	3
Мешканець Татарки, часто проходили поруч	-	3	-
Що Ви очікуєте отримати після закінчення Академії за обраною спеціальністю?			
Престижну роботу	63	89	76
Фінансову стабільність	29	8	22
Реалізацію своїх амбіцій	-	3	-
Чим Вас приваблює професія бухгалтера?			
Висока та стабільна оплата праці	43	45	41
Висока соціальна значущість професії	30	37	34
Комфортні умови праці бухгалтера	22	16	25
Виконує нескладні операції	-	2	
Що для Вас є головним у студентському житті в Академії?			
Розвиток себе як особистості	57	59	60
Знайомство з цікавими однолітками	19	27	14
Освоєння «модної» професії	14	11	14
Перспектива ефектного дозвілля	9	3	12
У чому, на Вашу думку запорука успіху професіонала - бухгалтера?			
Професійні знання та навички	51	57	56
Постійне підвищення кваліфікації	26	26	17
Вміння працювати у команді	8	14	15
Аналітичний склад розуму	15	3	10

Ресурсам Internet віддали перевагу 52 % респондентів, це значно більше, ніж у минулому році. Дана градація може розглядатися об'єктивно; теперішнім часом сучасна молода людина не бачить свого майбутнього без активного існування у Мережі, більш того, відсутність або несвоєчасність оновлення інформації про той чи інший ВНЗ на його сайтах має різко негативну оцінку у молоді, яка обирає своє майбутнє. Поради знайомих, які раніше навчалися в НАСООА (хочеться вірити, що йшлося про певну сприятливу навчальну атмосферу ВНЗ та про поштовх до серйозних змін у житті знайомих після їх навчання в НАСООА), вважаються головним джерелом позитивної інформації про ВНЗ (40 %), відбулося значне зменшення впливу даного фактору у 2012 р.

Можливо, частина студентів зараз більше довіряє віртуальному спілкуванню, ніж вербальному. Життя змушує молоду людину прислуховуватися до порад осіб, яким вона довіряє, та які мають певну позитивну репутацію. Тому таку значну частку абітурієнтів підкорили поважні поради знайомих. Еквівалентом даного варіанту можна назвати бухгалтерський принцип обачності. У відповідях учасників анкетування можна зустріти таке: приїжджали у школу і роздавали листівки, довідник ВНЗ м. Києва, моя мама закінчувала цю Академію, у неї не було проблем з працевлаштуванням; тут навчаються моя сестра та подруга тощо.

Запитання «Що Ви очікуєте отримати після закінчення Академії за обраною спеціальністю» більшість студентів (76 %) відповіли – «Престижну роботу»; варіант «Особисту фінансову стабільність» був привабливим для 22 %. На першому курсі студент, як правило, звертає увагу на безумовно позитивні риси обраної спеціальності, на відміну від багатьох інших. Вже зараз студент сподівається через отримання у НАСООА фаху з обліку знайти фінансове підґрунтя для власної реалізації у майбутньому. «You have made your bed and you must lie on it». (Що посієш, то й пожнеш).

Серед спокусливих рис професії бухгалтера більш за все цінується висока та стабільна оплата праці бухгалтера у майбутньому (41%), потім висока значущість людей цієї професії в суспільстві (34%), й нарешті пристойні умови роботи бухгалтера – 25%. В порівнянні з попереднім роком зміни незначні.

Головним у своєму студентському житті в Академії студент-майбутній бухгалтер бачить високі, благородні наміри, тобто розвиток себе як особистості – 60%; знайомство з цікавими однолітками цікавить 14 % студентів (вплив даного фактору дещо знизився в порівнянні з попереднім роком), опанування основами сучасної професії стало цікавим для 14 % студентів, та 12 % студентів ставлять центральним у житті перспективи яскравого дозвілля. Вибір студентом сценарію «ділового» партнерства у поведінці дещо протистоїть мрії знайти в Академії можливість для реалізації якісного відпочинку. «Хто вміє гарно працювати, той вміє гарно розважатися», «All in good time» (Усьому свій час).

Набуті протягом навчання фахові знання та навички як запорука успіху бухгалтера-професіонала оцінили майже 60 % студентів; потреба у постійному підвищенні його кваліфікації як гарантія успіху бачить 17%, вміння працювати в команді – 15 %, а аналітичні здібності як гарантія процвітання для бухгалтера

вважали головним 10 % респондентів. Тобто, майбутні бухгалтери справедливо віддають перевагу успішному просуванню власної кар'єри через набуті у Академії знання та підвищення власної кваліфікації на фундаменті цих знань: «Habit is a second nature» (Звичка - друга натура).

Варто зазначити, що анкетування було проведене під час фінансової кризи, коли матеріальне становище багатьох українських родин знаходиться під небезпекою. Всім відомо також, що зараз однією із професій, які користуються попитом, є професія бухгалтера. Але потреба виникає лише у фахівцях з високим рівнем професійної підготовки. Проблема належної мотивації студента до навчання вирішується через реалізацію викладачами та студентами навчальних програм для досягнення встановленої студентами мети вже на першому курсі. Запитання щодо вибору професії бухгалтера показали перевагу прагматичного підходу з боку студента, для нього пріоритет мають престижна робота та власна фінансова стабільність, задоволення матеріального інтересу; основний «капітал», який студент здобуває у стінах ВНЗ це його знання.

Стосовно вибору саме даного закладу як важеля для досягнення вказаних вище цілей, то для студента важливі висока ділова репутація НАСОНА серед інших ВНЗ, Академія з підготовки бухгалтерів займає чільне місце серед київських економічних ВНЗ, такий крок молодій людині відповідає намірам його батьків, рівень оплати за навчання, який «по кишені» батькам та студенту. Головне, що об'єднує батьків та студента, це те, що у ВНЗ молодого члена родини навчать вчитися. Доречно зауважити, що у 2012-2013 навчальному році у ВНЗ України відбувся значний «недобір» студентів на перший курс через різке зменшення чисельності випускників середніх шкіл України; й ця тенденція триває: якщо два роки тому було отримано відповідей від 120 студентів НАСОНА, рік тому лише від 42 студентів денної форми навчання.

Нові тенденції. З'явилися нові течії у поглядах студентів-першокурсників, які відображено у анкеті одного респондента: «...я ще в восьмому класі вирішив стати бухгалтером; йти учитися в НАСОНА порадив один аудитор; студента приваблює професія саме аудитора ...». Певна вимогливість до себе та до інших, цілеспрямованість та рішучість у діях вигідно виділяє таких особистостей.

Про додавання та віднімання. З курсу елементарної математики **додавання** - одна з основних операцій (дій) в різних розділах математики, що дозволяє об'єднати два об'єкти (у простому випадку - два числа). Більш строго додавання - бінарна операція, визначена на деякій множині, елементи якої називаються числами, при якій двом числовим аргументам (доданком) **a** і **b** зіставляється підсумок (сума), зазвичай позначається за допомогою знака «плюс»: **a + b**.

Сума (лат. *summa* - підсумок, загальна кількість), результат складання величин (чисел, функцій, векторів, матриць і т. д.). Загальними для всіх випадків є властивості комутативності, асоціативності, а також дистрибутивності по відношенню до множення (якщо для розглянутих величин множення визначено). **Алгебраїчна сума** - сума чисел з урахуванням знака,

тобто позитивні числа додаються, негативні - віднімаються. Коли пишуть знак суми (сигма, Σ) мається на увазі саме алгебраїчна сума.

Віднімання - одна з чотирьох арифметичних дій; операція, зворотна додаванню. Позначається знаком мінус «-». У виразі $x - y$ (читається «ікс мінус ігрек») елемент **X** називається змінюваним, елемент **Y** називається від'ємником, а результат віднімання ($x - y$) називається різницею. В області позитивних чисел віднімання не завжди здійснимо (з меншого числа не можна відняти більше). Ця обставина є формальним приводом для введення в арифметику нуля і негативних чисел; в розширеній таким чином числової області віднімання завжди однозначно здійснимо.

Віднімання зручно розглядати (або навіть визначати) як різновид складання - складання позитивного і негативного чисел. Операція віднімання не є асоціативною і комутативною, вона антикомутативна, тобто $x - y = - (y - x)$.

У відповіді на запитання анкети Що є запорукою успіху професіонала-бухгалтера? – отримана відповідь «Це вміння додавати та віднімати». Студентка-першокурсниця зачіпляє суттєві сторони бухгалтерського обліку. Арифметичні операції активно використовуються при відображенні операцій на рахунках бухгалтерського обліку (визначенні сальдо рахунку), подвійний запис, як елемент методу бухгалтерського обліку, передбачає відповідне відображення операції у господарських засобах та у джерелах засобів при забезпеченні точності підрахунків; при встановленні відповідності записів у аналітичному та синтетичному обліку, при заповненні регістрів бухгалтерського обліку підприємства, у визначенні бази оподаткування та податкових зобов'язань платника податків, у формулі «балансового рівняння», де **Активи = Власний капітал + Зобов'язання**; при визначенні фінансового результату діяльності, в аналізі, в контролі (аудиті) тощо.

Більш широко, двоїстість покладається в основу поділу категорій: дебет – кредит, актив – пасив, прибуток – збиток; доходи-витрати, фінансовий облік-управлінський облік та ін.

Вміння додавати та віднімати, тобто успішно користуватися операціями такої абстрактної дисципліни як математика для безпомилкового вирішення конкретних задач господарської діяльності підприємства – це майстерність, досвідченість професіонала, яка досягається поєднанням теоретичних знань із практичним досвідом. Приємно, що юна студентка ще на першому ж курсі без помилки зазначила істотну рису своєї майбутньої професії. Саме тому вдала відповідь респондента на запитання анкети потрапила до заголовку замітки.

Підсумки анкетування підтвердили, що одним із головних завдань економічної освіти є задоволення потреб суспільства і держави у фахівцях економічного профілю, здатних на практиці реалізувати стратегію сталого соціального, економічного і духовного розвитку, для забезпечення високого рівня життя народу України.

Гладких Т. В.
к.е.н., доцент,
Подольська В. О.
к.е.н., доцент,
Яріш О. В.
к.е.н., доцент,
Полтавський університет
економіки і торгівлі

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ ПРИ ВИВЧЕННІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ ДИСЦИПЛІН В УМОВАХ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ДИСТАНЦІЙНОГО НАВЧАННЯ

В Україні, як і в інших розвинутих країнах світу, вища освіта визнана однією з пріоритетних галузей розвитку суспільства. Основна вимога часу – підняти роль вищої освіти як важливого чинника довгострокового впливу на економіку, поступального руху суспільства.

Підвищення якості освітніх послуг та забезпечення незаперечних конкурентних переваг фахівців пов'язане не тільки з привабливістю європейської системи освіти, але із забезпеченням у сучасних умовах їх працевлаштування не лише в Україні, але і в країнах Євросоюзу. Облікові кадри найвищої категорії є золотим фондом будь-якої країни. Сучасний європейський ринок праці висуває вимоги не тільки до високого рівня теоретичних знань потенційного працівника, але і до його професійної компетентності і комунікабельності. Професійна діяльність майбутнього фахівця спрямована на узагальнення, систематизацію та інтерпретацію інформаційних потоків для прийняття стратегічних управлінських рішень, що призводить до необхідності створення обліково-аналітичної системи стратегічного типу. Тому при підготовці майбутніх фахівців необхідно досягати фундаментальної освіти, глибокого пізнання філософії обліково-аналітичних наук, високої якості робіт в умовах зміни законодавчих і нормативно-правових актів, мотивації партнерів і клієнтів, ризику та невизначеності (рис.1).

Обліково-аналітична освіта є важливою складовою підготовки сучасних управлінців, у чому переконує не тільки вітчизняний, а й зарубіжний досвід. Як творча особистість, фахівець із обліку і аудиту повинен володіти здатністю економічного мислення, глибоко осмислювати рішення, аргументовано відстоювати свою точку зору з врахуванням етичних вимог, володіти навичками наукової, організаторської та виховної роботи, бути ерудованим у галузі світової та вітчизняної економіки і культури. З огляду на це, процес підготовки управлінських кадрів, які володіють необхідними теоретичними знаннями і професійними практичними навичками з обліково-аналітичних дисциплін, повинен постійно якісно вдосконалюватися.

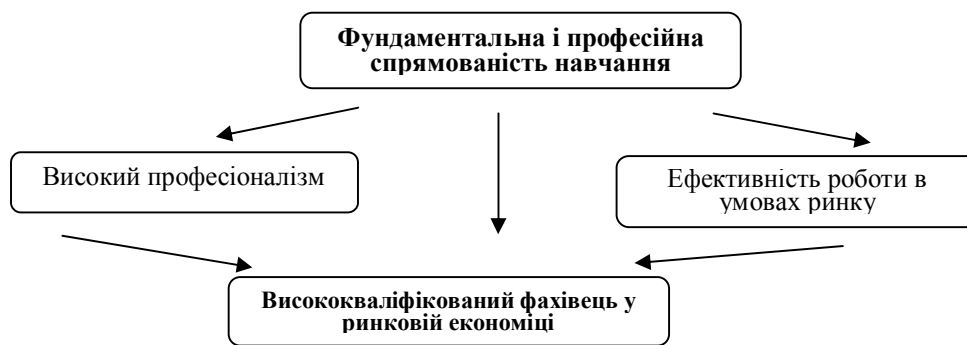


Рис. 1. Основні компоненти підготовки висококваліфікованих фахівців із обліку і аудиту

Пріоритетними напрямками модернізації підготовки сучасних фахівців із обліку і аудиту, на наш погляд, є не тільки постійне удосконалення роботи зі студентами в аудиторії; використання бази даних електронної бібліотеки; застосування інноваційних технологій, серед яких найперспективнішою є кредитно-модульна система, але і застосування дистанційного навчання, яке відповідно до вимог часу забезпечує реалізацію принципів безперервної, гнучкої, самостійної, відкритої освіти.

Інтенсивний розвиток дистанційного навчання, як свідчить досвід розвинених країн Заходу, дозволить: максимально наблизити навчання до місця проживання студента; не відривати студентів, особливо заочної форми навчання, від основної роботи; надає можливість навчатися самостійно за допомогою використання електронних навчальних посібників; здійснювати викладання з використанням сучасних інформаційних технологій (комп'ютерних і комунікаційних); пропонувати освітні послуги на експорт, що могло б бути суттєвим додатком до вітчизняного бюджету; подолати геронтологічну нерівність та надати можливість незалежно від віку підвищувати свій інтелектуальний рівень, так як літній людині важко психологічно адаптуватися серед студентської молоді.

До основних проблем впровадження системи дистанційної освіти в Україні є:

- існування застарілого лінійного педагогічного мислення окремих викладачів, на основі уявлень про навчання як механічну трансляцію знань, умінь та навичок;

- недостатність застосування принципів самоорганізації та децентралізації. Найбільш важливою, з нашої точки зору, умовою самоорганізації системи дистанційної освіти і еволюції її у систему відкритої освіти є інтенсивна внутрішня кооперація вітчизняних навчальних закладів та їх інтеграція у світовий освітній простір;

- технологічна відсталість окремих навчальних закладів в інформаційно-телекомунікаційній сфері, відсутність узгоджених стандартів щодо елементів дистанційного навчання, непідготовленість викладацького персоналу до спілкування між собою у єдиному форматі під час надання кооперативних освітніх послуг за дистанційною формою;

- відсутність достатнього досвіду, кваліфікації та відповідної методичної підготовки фахівців щодо організації дистанційної форми освіти;

- недостатня кількість вітчизняної літератури з психолого-педагогічних і дидактичних аспектів дистанційного навчання, яка досліджує проблеми самостійної пізнавальної діяльності студента - дистанційника, способи її активізації, методи розвитку його мотиваційної сфери, нової ролі викладача в дистанційному навчанні, засобів контролю тощо;

- недостатність проведення ґрунтовних педагогічних, психологічних, соціологічних, філософських досліджень у сфері взаємодії людини та комп'ютера, людини та Інтернету, застосування інформаційно-телекомунікаційних технологій в освіті, самостійного навчання на відстані, тощо;

- розробка якісних навчальних матеріалів, які входять у систему дистанційного навчання. Дослідження та досвід впровадження дистанційних технологій навчання показали, що вся сукупність методичних заходів і дій, а також специфіка викладання обліково-аналітичних дисциплін повинні бути відображені в електронному навчально-методичному засобі, який доцільно розмістити в бібліотеці, навчально-методичному кабінеті, з відкритим доступом як для студентів, так і викладачів та співробітників університету. При цьому підготовлений методичний матеріал є ефективним інструментом для забезпечення якості підготовки фахівців, активізації та підвищення ефективності самостійної роботи студентів, інтенсифікації та індивідуалізації навчання.

Підсумовуючи зазначимо, що вирішення проаналізованих проблем системи дистанційної освіти, сприятиме підвищенню рівня освітніх послуг і забезпеченню ринка праці висококваліфікованим конкурентоспроможними фахівцями з обліково-аналітичних дисциплін.

Список використаних джерел:

1. *Про основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007-2015 роки: закон України від 09.11.2007р. №537-V. Інформаційна система ЛІГА*

2. *Шляхи розширення можливостей для всебічного розкриття здібностей студентів, розвитку їх творчого мислення / Матеріали міжнародної науково-методичної конференції.- Полтава. РВЦ ПУСКУ, 2006. – С. 219 – 221.*

Наукове видання

**РОЗВИТОК ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ В УМОВАХ
СВІТОВИХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ**

Матеріали II Всеукраїнської
науково-практичної Інтернет-конференції

Відповідальний за випуск: проф. Куцик П.О.

Оригінал-макет: Плеша В.І.