

**МАТЕРІАЛИ І МІЖНАРОДНОЇ
НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ ІНТЕРНЕТ -
КОНФЕРЕНЦІЇ
«АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКОВО - АНАЛІТИЧНОГО
ПРОЦЕСУ В УПРАВЛІННІ
ПІДПРИЄМНИЦЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ»**



28 листопада 2013р.

м. Мукачево

Міністерство освіти і науки України

Мукачівський державний університет

**Державна вища техніко-економічна школа
ім. Броніслава Маркевича в Ярославі, Польща**

Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України

Державна податкова адміністрація України в Закарпатській області

Кафедра обліку та фінансів

ВПГО «Спілки аудиторів України»

**«АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКОВО - АНАЛІТИЧНОГО
ПРОЦЕСУ В УПРАВЛІННІ
ПІДПРИЄМНИЦЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ»**

**МАТЕРІАЛИ І МІЖНАРОДНОЇ
НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ ІНТЕРНЕТ - КОНФЕРЕНЦІЇ**

28 листопада 2013р.

м. Мукачево

УДК 657
ББК 65.053
A43

Актуальні проблеми обліково – аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю: Матеріали I Міжнародної науково-практичної інтернет - конференції, 2013 р., 28 листопада, м. Мукачево. – 246с.

Рекомендовано до друку вченою радою Мукачівського державного університету (протокол №3 від 28 листопада 2013р.)

Збірник містить тези доповідей вітчизняних та іноземних учасників, які були розглянуті на першій Міжнародній науково-практичній інтернет - конференції «Актуальні проблеми обліково – аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю», яка відбулася 28 листопада 2013 р. у м. Мукачево. У публікаціях висвітлено широке коло питань теоретичних і прикладних аспектів обліку, аналізу, аудиту та інших економічних напрямів.

Для студентів, науковців, а також фахівців-практиків усіх галузей економіки.

Матеріали друкуються в авторській редакції. Редакційна колегія не несе відповідальності за достовірність статистичної та іншої інформації, що надана в рукописах, та залишає за собою право не розділяти поглядів деяких авторів на ті чи інші питання, розглянуті на конференції.

Автори опублікованих матеріалів несуть повну відповідальність за підбір, точність наведених фактів, цитат, економіко-статистичних даних, галузевої термінології, інших відомостей.

Редакційна колегія:

Черничко Т.В. – д.е.н., професор кафедри обліку та фінансів, **Даньків Й.Я.** – к.е.н., професор, **Реслер М.В.** - к.е.н., доцент, **Ліба Н.С.** - к.е.н., доцент, **Максименко Д.В.** - к.е.н., доцент, **Головачко В.М.** - к.е.н., доцент, **Попович В.І.** - к.е.н., доцент, **Голубка Я.В.** - к.е.н., доцент.

ЗМІСТ

СЕКЦІЯ 1. РОЗВИТОК ЕКОНОМІЧНИХ ТЕОРІЙ У ПОДОЛАННІ СВІТОВОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ КРИЗИ ТА РОЛЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Байса Т. С.	
ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ В ТОРГІВЛІ.....	10
Безверхий К.В.	
ПРОЕКТУВАННЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВИХ ДОКУМЕНТІВ ЗВІТНОСТІ В ІНСТИТУЦІЙНОМУ СЕРЕДОВИЩІ	12
Бочуля Т.В., Янчев В.В.	
ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ: ВИХІД ЗА МЕЖІ ТРАДИЦІЙНОГО	15
Вашай Ю.В.	
ЯПОНСЬКИЙ ДОСВІД ПІДТРИМКИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ ...	17
Гобан Ю.В.	
ВПЛИВ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ЕКОНОМІЧНИЙ РОЗВИТОК УКРАЇНИ.....	18
Зінкевич О.В.	
МІСЦЕ І РОЛЬ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ.....	21
Коваль Н.І.	
ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ РОЗВИТКОМ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ	22
Мужеляк О.М.	
ПРОБЛЕМИ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ.....	25
Остапчук С.М.	
ЕКОНОМІЧНА ТАБЛИЦЯ Ф. КЕНЕ ЯК ОБЛІКОВА МОДЕЛЬ СУСПІЛЬНОГО ВИКОРИСТАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ЗЕМЕЛЬ	27
Павловська Ю.	
ОСОБЛИВОСТІ ЦІНОУТВОРЕННЯ В ТУРИЗМІ	29
Семенишена Н.В.	
ТЕНДЕНЦІЇ ВІДПОВІДНОСТІ ЕКОНОМІЧНИХ ТЕОРІЙ ОБЛІКОВОМУ РЕГУЛЮВАННЮ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ІНСТИТУЦІЙНИХ ОДИНИЦЬ.....	31
Соболь Г.О.	
ПРИНЦИПИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЯК ПРАКТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ..	34
Тимчук С.	
ЦІНОУТВОРЕННЯ В ГОТЕЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ.....	37

СЕКЦІЯ 2. АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ОКРЕМИХ ОБ'ЄКТІВ ТА ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Безручук С.Л.	
ЦІННІСТЬ ТА КОРИСНІСТЬ ЯК ВИЗНАЧАЛЬНІ ЧИННИКИ ЯКОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ІНФОРМАЦІЇ.....	39
Бондарчук В.В.	
КЛАСИФІКАЦІЯ ВІДХОДІВ ВИРОБНИЦТВА В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ..	40

Бурковська А.В., Юрков В.О.	
ДОЦІЛЬНІСТЬ ЗАПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ	
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У ДІЯЛЬНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ ..	42
Ганчев Є.Ф.	
ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА	
ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	44
Головачко В.М.	
АКЦІЇ ТА ОПЦІОНИ У РОЗРАХУНКАХ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ	47
Голубка Я.В., Гелетей Т.І.	
ОПТИМІЗАЦІЯ СПЛАТИ ПОДАТКІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ	49
Даньків Й.Я., Остап'юк М. Я., Ценклер Н. І.	
ОБЛІКУ ВИТРАТ І ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ АВТОТРАНСПОРТНИХ	
ПЕРЕВЕЗЕНЬ	50
Дорошенко О.О.	
РОЛЬ БУХГАЛТЕРА БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ У ПІДВИЩЕННІ	
ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ	54
Захарченко О.М.	
РОЛЬ ЗВІТНОСТІ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ	
ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА	55
Ковальова Н.М.	
ВИМОГИ ДО ЯКОСТІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ.....	57
Ковач С.І.	
ПОРЯДОК ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК, ДОПУЩЕНИХ У	
ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ ЗА МИНУЛІ РОКИ	59
Ковтунович Ю.П.	
АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ	61
Кравчук Н.В.	
ПРАВО ОРЕНДИ ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ ТА ПРАВО ЗЕМЕЛЬНОГО	
ЕМФІТЕВЗИСУ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ	63
Кратко І.Р.	
ГЕНЕЗИС РОЗВИТКУ ПОНЯТТЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	
Кутова Н.В.	
АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ КАПІТАЛЬНИМИ	
ІНВЕСТИЦІЯМИ.....	68
Медчук М.О.	
ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ТА ЗІСТАВНІСТЬ КОРИСТУВАЧІВ ТА ЦІЛЕЙ ЗА МСФЗ.....	70
Меленівська Т.В.	
ВЕНЧУРНИЙ КАПІТАЛ, ЯК ФАКТОР ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ:	
ОБЛІКОВИЙ ВИМІР	72
Мельник Н.Г.	
ОСОБЛИВОСТІ ПЕРЕХОДУ НА МСФЗ КРАЇНАМИ З РІЗНИМ	
РІВНЕМ РОЗВИТКУ	75
Моторна М.Ю.	
РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ПОДАТОК НА ПРИБУТОК У РІЧНІЙ	
ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	
КРИТИЧНА ОЦІНКА НОВОЇ ФОРМИ БАЛАНСУ	80
Ондрейка К.О.	
НЕОБОРОТНИХ АКТИВИ УТРИМУВАНІ ДЛЯ ПРОДАЖУ.....	81
Онищенко О. В., Чубка О. Ю.	
СУЧАСНІ НЕДОЛІКИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО	
ВНЕСКУ В УКРАЇНІ.....	84

Онищенко О. В., Гнатів А.О.	
ПОДАТОК НА НЕРУХОМЕ МАЙНО ЯК МЕТОД ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ	85
Онищенко О.В	
КОМБІНОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗГІДНО МІЖНАРОДНИХ	
СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ.....	86
Павелко О.В.,	
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БАНКІВ,	
ПІДПРИЄМСТВ ТА БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ	89
Павлова С.В., Дмитрук О.С.	
ІНВЕСТИЦІЙНА СТРАТЕГІЯ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇЇ ВПЛИВ НА	
ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ	93
Павлова С.В., Іщик С.П., магістр,	
ВПЛИВ НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКОВОГО	
ПРОЦЕСУ В УКРАЇНІ.....	95
Попко Є.Ю.	
МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 41 "СІЛЬСЬКЕ	
ГОСПОДАРСТВО": ПРОЦЕС ЗАПРОВАДЖЕННЯ	97
Попович В.І., Драпієва С.М.	
ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ	99
Порохнавець Я.А.	
ДЕЯКІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОСВОЄННЯ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ ..	102
Радченко О.В.	
СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ МАЛИХ ТА СЕРЕДНІХ	
ПІДПРИЄМСТВ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ	
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	103
Товканець Т.	
ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ КОМЕРЦІЙНИХ БАНКІВ	106
Свінціцька О.М.	
ОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ ЗГІДНО З	
НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ	108
Циган Р.М.	
УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	110
Чабанюк О.А.	
ТРАНСФОРМАЦІЯ ЗАВДАНЬ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ	
ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ІНФОРМАЦІЙНОЇ ЕКОНОМІКИ	113
Черевик Н.В.	
НЕГАТИВНІ ЧИННИКИ РОЗВИТКУ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В	
УКРАЇНІ	116
СЕКЦІЯ 3. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ПІДСИСТЕМА СУЧАСНОГО	
МЕНЕДЖМЕНТУ ТА ПРОБЛЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ	
DMYTRO RESLER,	
Koszty w systemie rachunkowości zarządczej	119
Галай Е.,	
БЮДЖЕТУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	120
Голубєва Т.С.,	
ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ДЛЯ ЦІЛЕЙ	
ОПОДАТКУВАННЯ.....	122
Дзюзяк В.,	
ПОНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	125

Захарчук Д.О.	
РОЛЬ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	126
Колос І.В.	
УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ ОЩАДЛИВОГО ВИРОБНИЦТВА	127
Колос І.В., Петренко Г.П.	
МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОБРОБКИ ШКІРИ ТА ХУТРА.....	130
Коритник Л.П.	
ІНВЕНТАРИЗАЦІЙНА КОМІСІЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ	133
Королович О.О., Гарапко М.В.	
СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	136
Кругла М. М.	
ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА:УПРАВЛІНСЬКИЙ ПІДХІД	138
Кузнецова С.А.	
СИНЕРГЕТИЧНИЙ РОЗВИТОК УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В «ЕКОНОМІЦІ ЗНАНЬ»: ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ.....	140
Ліба Н.С.	
СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК.....	143
Маргітєч В.	
ТАКТИЧНІ ТА СТРАТЕГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	144
Павлова С.В., Борисюк Д.В.	
СИСТЕМА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ВАЖЛИВА СКЛАДОВА КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ	146
Павлова С.В., Бохонко П.О.	
СУТНІСТЬ ТА ПРОБЛЕМИ СТРАТЕГІЧНОЇ ДІАГНОСТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ПРИ УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ	148
Павлова С.В., Бохонко П.О.	
УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ МІКРО - ТА МАКРОЕКОНОМІЧНОГО УПРАВЛІННЯ	149
Ткаченко І.В.	
ОБЛІК ВИТРАТ У СФЕРІ ТУРИЗМУ НА БАЗІ ЗМІННИХ ВИТРАТ («ДИРЕКТ-КОСТИНГ»)	151
Ткаченко Н.А., Франц М.	
ІНСТРУМЕНТАЛЬНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В МОБІЛІЗАЦІЇ НАЯВНИХ РЕЗЕРВІВ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	154
 СЕКЦІЯ 4. ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ПРОЦЕСУ ПІДПРИЄМСТВА	
Гавриленко Н.В.	
ПІДВИЩЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ	157
Anna Gereles	
EUROPEAN EXPERIENCE OF MANAGEMENT INFORMATION SYSTEMS IN THE DAIRY INDUSTRY	159
Горбатюк Г.І.	
ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	162

Лазебна Т.В.	
УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ КОМП'ЮТЕРНОЇ ТЕХНІКИ	163
Сурмай Д. Д.	
МОДИФІКОВАНИЙ ОБ'ЄКТНО-ОРІЄНТОВАНИЙ МЕТОД ДЛЯ ЗАВДАНЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ	165

СЕКЦІЯ 5. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УМОВАХ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ЗАКОНОДАВСТВА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

Гноєва І.М.	
ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ВИТРАТ НА РЕМОНТ ТА МОДЕРНІЗАЦІЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	167
Голубцова В.Л.	
МЕТОДИКА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ. 169	
Грищенко О.В., Деркач Є.С.	
ПРОБЛЕМИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ У ВІТЧИЗНЯНУ УПРАВЛІНСЬКУ ПРАКТИКУ	172
Сафарова А.Т.	
ПІДХОДИ ДО МОДЕЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ.....	173

СЕКЦІЯ 6. ФІНАНСОВО-КРЕДИТНИЙ МЕХАНІЗМ РОЗВИТКУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

Бродюк І.В.	
ІНВЕСТИЦІЙНА СТРАТЕГІЯ ЯК ОСНОВА ПЕРСПЕКТИВНОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА	176
Бурковська А.В., Ткачук П.В.	
ФІНАНСОВО-КРЕДИТНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ	178
Вакулич М.М.	
ОЦЕНКА СОСТОЯНИЯ ИНВЕСТИЦИОННОГО КЛИМАТА РЕГИОНОВ УКРАИНЫ.....	180
Звонар Й.П.	
СВІТОВИЙ ДОСВІД ФІНАНСОВОЇ ПІДТРИМКИ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО БІЗНЕСУ В КОНТЕКСТІ РОЗВИТКУ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ТРУДОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ РЕГІОНУ	183
Макаренко О.І.	
АНАЛІЗ ДЕПОЗИТНИХ РЕСУРСІВ АТ «ОТП БАНК»	186
Мирошніченко Я.В.	
АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ ЛІКВІДНОСТІ ТА ПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ АТ «ОТП БАНК»	186
Радченко О.Д.	
ОСОБЛИВОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ АГРАРНОГО СЕКТОРА ЗА 2011-2012 РОКИ	188
Ткаченко І.В., Слободяник К.П.	
АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ РОЗВИТКУ КОРПОРАТИВНИХ ПЕНСІЙНИХ ФОНДІВ В УКРАЇНІ.....	191
Чайка Т.О.	
ДЖЕРЕЛА ФІНАНСУВАННЯ РОЗВИТКУ АГРОЕКОЛОГІЧНИХ РАЙОНІВ ...	192
Чередниченко Т.Г.	
ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ АТ «ОТП БАНК».....	195

Черничко С.Ф.	
ПРОБЛЕМИ СТАНОВЛЕННЯ ВАЛЮТНОГО КУРСУ В УКРАЇНІ	196
Черничко Т.В	
ОСНОВНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ КРЕДИТНИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ.....	198
Яцко М.В.	
АУДИТ ГРАНТІВ – ВАЖЛИВА СКЛАДОВА У ДОСЯГНЕННІ МЕТИ ПРОЕКТУ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ УКРАЇНИ	201
СЕКЦІЯ 7. ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ФІНАНСОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛІНГУ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	
Багіна М.О., студентка	
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ ШЛЯХОМ ВПРОВАДЖЕННЯ ДІЄВОЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ	203
Вареник В.М.	
СУЧАСНИЙ СТАН ФУНКЦІОНАЛЬНОГО РОЗПОДІЛУ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ГРОШОВИМИ ПОТОКАМИ В УКРАЇНІ	205
Вишенська Л.М.	
ОСОБЛИВОСТІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ДЕБІТОРСЬКОЮ ЗАБОРГОВАНІСТЮ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	206
Євтушенко О.А.	
СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ КОНТРОЛІНГУ ВІДТВОРЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	209
Касич А. О.	
НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ’ЄКТ АНАЛІЗУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	210
Козіцька Н.О.	
ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ: ТРАКТУВАННЯ СУТНОСТІ	211
Костюк Я.В.	
ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ЗБУТ.....	214
Кузнецов А.А.	
МОДЕЛЮВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ КОРПОРАТИВНОЮ КУЛЬТУРОЮ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ АСИМЕТРІЇ ІНФОРМАЦІЇ	217
Максименко Д.В.	
АНАЛІЗ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	219
Мезеї Е.Є.	
ШЛЯХИ ЗНИЖЕННЯ ВИТРАТ ЗА ЕЛЕМЕНТАМИ.....	221
П’яткіна Т.О.	
СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ЧЕХІЇ.....	222
Пестовська З.С., Безуса Л.В.	
УПРАВЛІННЯ ФОРМУВАННЯМ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА.....	225
Пестовська З.С.	
АЛГОРИТМ УПРАВЛІННЯ ПОТОЧНИМИ ФІНАНСОВИМИ ПОТРЕБАМИ ..	227
МАШИНОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА	227
Пестовська З.С., Коломоєць В.В.	
ФІНАНСОВИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА.....	230
Пестовська З.С. Сальнікова А.Ю.	
ФІНАНСОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ ЯК ОСНОВА АНТИКРИЗОВОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ	232
Пестовська З.С., Слепченко М.С.	

ОЦІНКА СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА.....	234
Пестовська З.С., Чмона Х.О.	
ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ВИХОДУ З КРИЗОВОЇ СИТУАЦІЇ ДЛЯ ПРАТ "ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ ТЕПЛОВОЗРЕМОНТНИЙ ЗАВОД"	236
Петрище О., Солодчук О.А.	
ВАЛЮТНІ РИЗИКИ: ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ	240
Шабанова Я.О.	
РОЛЬ ЛОГІСТИКИ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ТОРГОВОЇ КОМПАНІЇ.....	242
Шацька З.Я.	
МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ АДАПТИВНОГО МЕХАНІЗМУ РЕАЛІЗАЦІЇ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА.....	244

СЕКЦІЯ 1.

РОЗВИТОК ЕКОНОМІЧНИХ ТЕОРІЙ У ПОДОЛАННІ СВІТОВОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ КРИЗИ ТА РОЛЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

БАЙСА Т. С., магістр,
Мукачівський державний університет

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ В ТОРГІВЛІ

Торгівля є одним з видів економічної діяльності, яка виконує функції обігу товару, забезпечуючи їх просування зі сфери виробництва до сфери споживання через сукупність будь-яких операцій купівлі-продажу, обміну, поставки, які передбачають переведення прав власності на товари.

Здійснюючи свою фінансово-господарську діяльність підприємства вступають в певні економічні взаємини з іншими суб'єктами господарювання (підприємствами, установами, організаціями, державними органами, фізичними особами та іншими). В результаті цього здійснюються господарські операції, основними наслідками яких є виникнення зобов'язань і проведення розрахунків за ними.

Під зобов'язаннями сторін у цивільному законодавстві розуміють всі дії, які кожна зі сторін договору повинна здійснити на користь іншої сторони і які обумовлені договором, адміністративними актами, юридичними вчинками та іншими підставами, що не суперечать законодавству. На відміну від цього, у бухгалтерському обліку підприємства, зобов'язання виникають не в момент укладення договору, а після здійснення однією зі сторін передбачених у ньому дій (або бездіяльності), внаслідок якої виникає заборгованість однієї сторони перед іншою.

Розрахункова операція – це приймання від покупців готівкових коштів, платіжних карток, платіжних чеків жетонів тощо за місцем реалізації товарів (послуг), видача готівкових коштів за повернутий покупцем товар (ненадану послугу), а у разі застосування банківської платіжної картки – оформлення відповідного банківського документа щодо оплати в безготівковій формі товару (послуг) банком покупця або у разі повернення товару (відмови від послуги) оформлення розрахункових документів щодо перерахування коштів у банк покупця [2].

Основну частку у розрахункових операціях займають розрахунки підприємства з контрагентами. Основними контрагентами для підприємства є покупці та замовники.

Покупці – це юридичні або фізичні особи, які здійснюють купівлю продукції, виробленої самим підприємством-продавцем або придбаним ним у іншої організації для подальшої реалізації.

Замовниками виступають юридичні та фізичні особи, які замовляють у підприємства виконання різного роду робіт чи надання послуг [1].

Розрахунки із покупцями та замовниками є одним із видів поточних зобов'язань.

Поточні зобов'язання – це зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців з дати балансу

Розрахунки за товарними операціями пов'язані із рухом грошей, тобто із здійсненням платежів. Платежі можуть проводитися як до моменту отримання товарів і послуг, так і після цього, крім того, в деяких випадках сума платежу і нарахованого зобов'язання можуть не збігатися із різних причин. Отже, можливе виникнення не тільки зобов'язань, пов'язаних з необхідністю оплати отриманих товарів і послуг, але і у випадках перерахування більшої суми, відображення дебіторської заборгованості.

Для визначення економічної сутності розрахунків необхідно використовувати П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» та П(С)БО 11 «Зобов'язання». Дебіторська заборгованість включає всі вимоги підприємства до інших юридичних і фізичних осіб щодо грошей, товарів чи послуг. Дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Відповідно, дебітори – це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів [4].

Дебіторська заборгованість з покупцями та замовниками виникає при продажі підприємством товарів (робіт, послуг) на умовах відстроченого платежу. Зазвичай надання покупцям комерційного кредиту наражає на ризик неповернення дебіторами боргу. Однак кредитування споживачів значно збільшує обсяги продажу, що спонукає підприємство продавати продукцію на умовах відстрочки.

Проте в сучасній практиці господарювання звичайним є явище несплати заборгованості дебітором, тому відображення певного обсягу дебіторської заборгованості покупців не відображатиме реальної вартості активів підприємства. Оскільки відповідно до принципу обачності активи не повинні бути завищені, П(С)БО 10 передбачено створення резерву сумнівних боргів, котрий забезпечить відображення в балансі дебіторської заборгованості, тобто тієї її частини, яку підприємство очікує отримати.

Збитки за сумнівними боргами покупців виникають в момент продажу їм продукції і повинні бути віднесені до витрат періоду, коли відбулася реалізація. Тому резерв сумнівних боргів розраховується в кінці кварталу або року (регламентується обліковою політикою підприємства) та відноситься на витрати звітного періоду.

При продажі товарів можуть виникати випадки несплати заборгованості. Безнадійна дебіторська заборгованість – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або позовний термін якої минув.

Виключення безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію товари, роботи, послуги з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів. У разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів безнадійна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги списуються з активів на інші операційні витрати. Сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включається до складу інших операційних доходів [3].

Отже, здійснюючи свою господарську діяльність підприємства вступають у розрахункові відносини з фізичними та юридичними особами. Сутність розрахункових операцій полягає зокрема в тому, щоб сплатити покупцем вартість придбаних товарів, робіт чи послуг. Проте виникають випадки, коли оплата товарів відбувається не після їх одержання, а через деякий проміжок часу. Це призводить до виникнення дебіторської заборгованості, що не завжди позитивно відображається на його господарській діяльності і може призвести до збитків.

Керівництву підприємства необхідно мати достовірну інформацію про стан розрахунків з покупцями та замовниками. Необхідною передумовою достовірності інформації є ведення обліку розрахунків згідно законодавства, здійснення своєчасного контролю і аналізу стану взаєморозрахунків і заборгованості.

Перелік використаних джерел:

1. Василюк М.М. Механізм управління дебіторською заборгованістю в сучасних умовах господарювання / М.М. Василюк // Вісник Прикарпатського університету. – 2009. – №7. – С. 35.
2. Захожай В. Б., Базась М. Ф. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / В. Б. Захожай, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась. – К.: МАУП, 2005. – 968 с.
3. Орлова В. К. Фінансовий облік. Навч. посібник. / В.К. Орлова, М.С. Орлів, С.В. Хома. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 510 с.

4. Положення (стандартів) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0725-99

БЕЗВЕРХИЙ К.В., к.е.н., головний бухгалтер
ТОВ «Нью-Паріс», м. Київ

ПРОЕКТУВАННЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВИХ ДОКУМЕНТІВ ЗВІТНОСТІ В ІНСТИТУЦІЙНОМУ СЕРЕДОВИЩІ

Загальновідомо, що звітність суб'єкта господарювання є продуктом бухгалтерського обліку, а також узагальнюючим інструментом відображення обліково-звітної інформації підприємства для користувачів як мікро- так і макросередовища в якому функціонують інституційні одиниці.

Входячи в нову еру розвитку економічних відносин, перш за все необхідно спиратися на прогресивні економічні теорії. Такою теорією, на наш погляд, є інституціональна (макрорівень) та неінституціональна (мікрорівень) економічні теорії. Тому питання проектування нормативно-правових документів звітності в інституційному середовищі набуває виняткової актуальності.

Н. Лоханова наголошує, що в умовах інституціональних змін при реформуванні бухгалтерського обліку і звітності в Україні доречно здійснити максимум дій, щоб підвищити значущість саме бухгалтерського обліку, спрямованого на формування якісної звітності для всіх груп користувачів. І орієнтація на більш широке запровадження МСФЗ має стати основою для цього процесу [1, с. 74].

М. Чумаченко та Т. Кучеренко зазначають, що інституціональне забезпечення фінансової звітності передбачає обґрунтування теоретичних і практичних засад її розвитку та функціонування для позиціонування суб'єкта господарювання на ринку капіталу й спрямоване на ефективне управління економічними процесами на макро- і мікрорівнях відповідно до основних економічних теорій розвитку суспільства. Жорстка конкуренція фінансового капіталу сприяла його диференціації за галузевими ознаками, що потребує методологічного забезпечення якісно нових підходів до визначення, визнання специфічних об'єктів фінансової звітності, які характеризують галузеві особливості обігу капіталу [2, с. 18]. Тому якісно нові підходи до визначення, визнання специфічних об'єктів фінансової звітності, на нашу думку, повинні формуватися під запити інституціонального середовища.

Нами запропонована функціональна схема розробки нормативно-правової бази звітності, що вписується в її інституційне середовище та обумовлена інформаційними потребами реальних користувачів, та адаптована для підприємств приватного сектору економіки України (табл. 1).

Таким чином, запропонована схема проектування нормативно-правових документів звітності в інституційному середовищі України, на нашу думку, забезпечить адекватну розробку нормативно-правових документів звітності, яка б враховувала інформаційні запити інституційного середовища та була прийнятною для підприємств приватного сектору економіки України.

Перелік використаних джерел:

1. Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: [моногр.] / Н. О. Лоханова. – Херсон: Грінв Д.С., 2012. – 400 с.
2. Чумаченко М. Сучасний підхід до розвитку фінансової звітності відповідно до основних напрямів інституціональних теорій / М. Чумаченко, Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 8. – С.12 – 19.

Схема проектування нормативно-правових документів звітності в інституційному середовищі

№ з/п	Назва робіт з розроблення та затвердження нормативно-правових документів	Інституційне середовище						
		Міністерство фінансів України (1)	Міністерство доходів і зборів України (2)	Державна служба статистики України (3)	Пенсійний фонд України (4)	Професійні бухгалтерські організації (5)	Банківські та інші кредитні установи (6)	Представники наукових кіл (7)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Розроблення плану рахунків та інструкції щодо його застосування	1				5	6	7
2	Розроблення і затвердження національних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності): -форм фінансової звітності; -пояснення до фінансової звітності	1				5	6	7
3	Розроблення та затвердження методичних рекомендацій щодо складання фінансової звітності					5		7
4	Експертиза МСФЗ	1				5		7
5	Розроблення методичних рекомендацій зі складання фінансової звітності за МСФО					5		7

Продовж. табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
6	Розроблення і затвердження податкової звітності	1	2			5		7
7	Розроблення узагальнюючих податкових консультацій щодо заповнення податкової звітності		2			5		
8	Розроблення та затвердження статистичної звітності			3				
9	Розроблення і затвердження звітності з єдиного соціального внеску		2		4			
10	Надання методичних рекомендацій зі складання звітності з єдиного соціального внеску		2					

Умовні позначення: - - - - - ► координація роботи зі створення нормативно-правового документа;

◄ - - - - - ► сумісна діяльність зі створення нормативно-правового документа.

Бочуля Т.В., к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Харківського державного університету харчування та торгівлі
Янчев В.В., ст. викладач інституту післядипломної бізнес-освіти
Харківського державного університету харчування та торгівлі

ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ: ВИХІД ЗА МЕЖІ ТРАДИЦІЙНОГО

Якщо поширити тезу про те, що «буття визначає свідомість» [3], то облікову теорію та методологію визначає форма суспільно-економічних відносин, притаманних реаліям дійсності. Суспільство названо інформаційним, то відповідно інформаційним стає й бухгалтерський облік. Першість отримує формування підсумкового облікового інформаційного продукту, адаптованого під різні інтереси користувачів. Ще одна сторона сучасного суспільства – панування технологій, отже й облікові інформаційні функції оформлені в технологічно-комунікаційну оболонку, що актуалізує інформаційний сервіс управління на мікро- та макрорівнях. Облікова система, що діє в будь-якій державі, – це породження існуючого середовища, і на бухгалтерський облік впливають економічні умови функціонування підприємств, правова система, політичні фактори, національні облікові традиції [1, с. 322].

Традиційний період української науки та практики характеризувався певними особливостями організації та методології бухгалтерського обліку в умовах домінуючого діалектичного матеріалізму [2, с.50], панування якого справило неабиякий вплив на філософію бухгалтерського обліку того часу. Характерною стала абсолютизація цієї ідеології з доведенням до крайніх форм вираження.

Облікові традиції інформаційного забезпечення різних інституцій з позицій теперішнього часу мають дуалістичний характер: з одного боку, існує продумана виражена система інформаційного оформлення бізнесу на мікро- та макрорівнях (позитивний аспект); з іншого – надмірна формалізація призвела до зниження ефективності її координуючої ролі.

Певні традиційні риси системи бухгалтерського обліку слід екстраполювати на сучасні інформаційно-технологічні реалії: системність, доказовість, намагання охопити всі сектори інституцій, суттєве правове підґрунтя.

Нагальною проблемою сьогоденного бухгалтерського обліку є деяка шаблонність його підсумкового інформаційного продукту без урахування особливостей цільової аудиторії.

Фінансова звітність має певний трафаретний характер – обмеження презентації загальної інформації стосовно фінансово-господарського стану економічного суб'єкта, не додаючи характерних рис для задоволення інтересів різних груп споживачів. Фінансова звітність не втрачає своєї цінності, проте до неї висуваються нові вимоги, задовольнити які вона не спроможна з об'єктивних причин, адже не здатна бути «багатограним діамантом», який як не поверни, він відображає нову грань знань, у повній мірі задовольняючи вимоги законності, релевантності та доказовості на запити різних груп користувачів.

Окремо від інституційного контексту подальший розвиток облікової системи втрачає своє значення, оскільки соціокультурні норми багато в чому сьогодні сприяють інтернаціоналізації бухгалтерського обліку, роблячи позитивний вплив на функціонування і розвиток національної економіки.

Система бухгалтерського обліку є певним «оком тайфуна» (рисунок). Навкруги обертаються ідеї, переконання, інститути, інформація, концепція, теорії, створюючи певне замкнене коло, вихід з якого дозволяє гармонізувати ту систему, котра є первісним інтересом обраної науки.

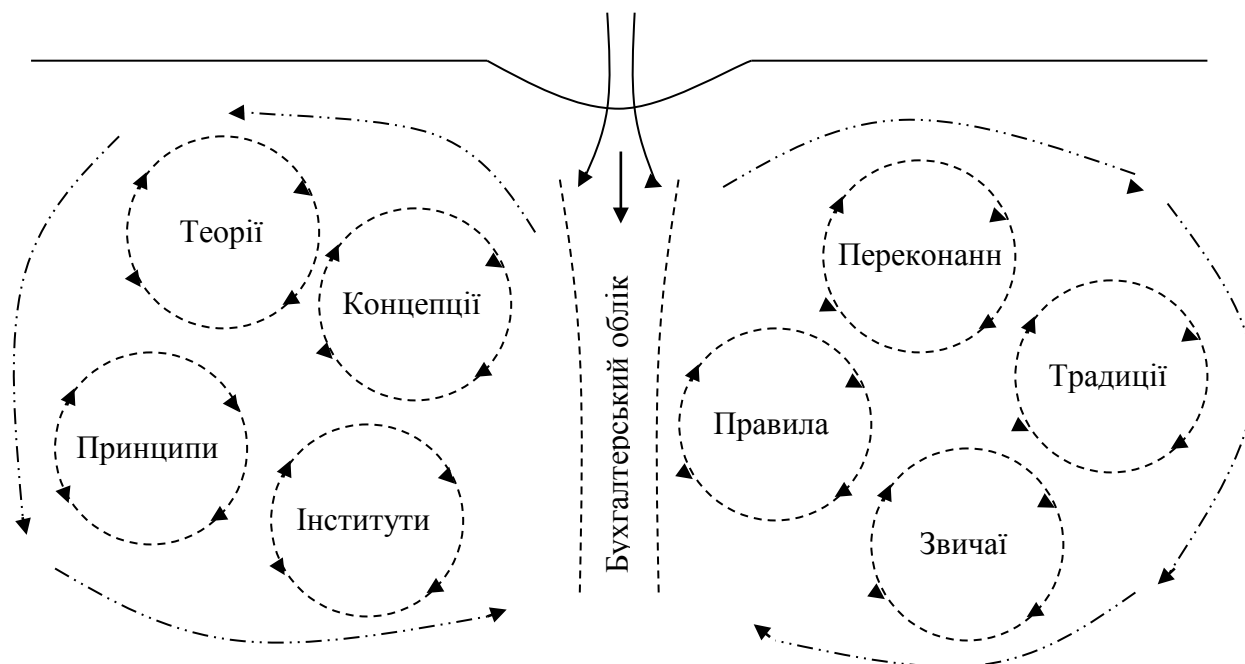


Рисунок – Основа теорії системи бухгалтерського обліку

Еволюція (а точніше – революція) бухгалтерського обліку є цілком логічним процесом розвитку інформації, в основі чого лежить ідея адаптації під сучасні внутрішні та зовнішні умови існування економічного простору.

Загальновідомі, суттєві, усталені принципи бухгалтерського обліку, пристосовані під вимоги індустріального суспільства, поступово вичерпали себе. У жодному разі мова не йде про кардинальну відмову від класичних принципів облікової системи.

Усе ж таки слід керуватися здоровим глуздом й не намагатися зруйнувати систему, яка плідно працювала та давала неабиякий результат. У цьому контексті слід прилаштувати сучасну методологію обліку під модерні умови суспільно-економічного простору. Фактично мова йде не про зруйнування старої системи, а про «селекцію» як дієвий спосіб досягнення спільної мети – адаптування системи бухгалтерського обліку під сучасні інформаційні потреби як не кожного користувача бізнес-інформації.

Зрештою акумулювання інформаційного підсумку ведення бізнесу в облікових рамках, орієнтованого на цільовий запит користувача, зумовлює розвиток безумовно якісного знання, за своїми характеристиками здатного конкурувати з іншими продуктами діяльності як у корпоративному, так і в економічному прояві результату.

Для наближення системи бухгалтерського обліку до критеріїв інтегрованої адаптивної системи слід керуватися такими принципами: підпорядкованість загальній логіці управління, доцільність наближення функцій обліку до управління, делегування повноважень, локалізація інформації, психологічний клімат, економія часу, чіткість, конкуренція в контролі, методологічна незалежність. Це значно розширить інформаційні межі функціоналу облікової системи до рубежів потреб споживачів.

Увесь всесвіт складається із безлічі комбінацій, які можуть стати його реальними моделями. Завданням є вибір тієї комбінації, котра є прийнятною дійсності. А це можливо зробити виключно на підставі інформації. Чим більшим є обсяг інформації, тим більшою є відповідність альтернативної комбінації реальному світу.

У традиційному уявленні обліково-аналітична інформація є базою інформаційної системи, яка виробляє підсумкові відомості про фінансово-господарський стан підприємства. Така позиція, попри її повну відповідність поданням про інформаційну систему, може бути розширена до кордонів регулюючої основи координації управління знанням в бізнесі.

Сучасна облікова система утворена на тлі історичної спадщини та розвитку соціальної, культурної, політичної концепцій, які певним чином зруйнували усталені традиції минулого та змінили загальне суспільно-економічне буття сьогодення.

Національний бухгалтерський облік кардинально змінив свою функціональну спрямованість і, з переважно фіксуємого інструменту, трансформувався в інструмент аналізу та вдосконалення фінансово-господарської політики організації, що логічно змінило інформаційну спрямованість обліку в умовах розширення впливу інформаційного простору.

«Погана мудрість та, що не приносить користі мудрецю». Цей вислів цілком можна застосувати до вчених, які сьогодні опікуються проблемою бухгалтерського обліку. Пропоновані різні теорії, до бухгалтерського обліку застосовані різні концепції, модифіковані парадигми, проте реальних результатів поки що замало. Здебільшого в дослідженнях мова йде про проблему, а не про дійсні шляхи її вирішення. Це спонукає до об'єднання наукових зусиль під єдиної ідеєю без «розривання» бухгалтерського обліку на частини, які потім важко буде поєднати.

У реаліях дійсності нібито здається, що традиції бухгалтерського обліку зруйновані, проте насправді облікова система перейшла на новий виток розвитку, що відповідає потребам сучасності, а тому не може оцінюватися негативно. Беззаперечну цінність мають наукові пошуки, результати яких на перший погляд й дещо недорозвинуті, й певним чином атипові, проте кожен вчений своєю ідеєю здійснив неоціненний внесок у класичну теорію. І це є тільки на краще, адже без змін, без сміливих ідей, без нових поглядів не буде науки, а отже не буде й місця для новаторів, які кожного дня змушують обертатися частіше економічний світ.

Перелік використаних джерел:

1. Гейер Е. С. Інституціональний підхід до проблеми взаємодії бухгалтерського обліку й оподаткування / Е. С. Гейер // Вісник ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського. – 2012. – № 3(55). – С. 322–330.
2. Івахненко С. Філософсько-світоглядні основи наукових досліджень в обліку та аудиті: англomовний світ / С. Івахненко, А. Георгіаді // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 3. – С. 48–53.
3. К критике политической экономии. Предисловие // К. Маркс, Ф. Энгельс. – Сочинения. – 2-е изд. – т. 13. – С. 5–9.

ВАШАЙ Ю.В., к.е.н., старший викладач
кафедри економічної теорії,
Національний університет водного господарства
та природокористування,
м. Рівне

ЯПОНСЬКИЙ ДОСВІД ПІДТРИМКИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

Питання економічної безпеки держави набувають особливої актуальності в сучасному глобалізованому середовищі. Кожна країна має свої досягнення і прорахунки в даній сфері. Тому в інтересах кожної держави є вивчення і застосування позитивного світового досвіду.

У Японії в основу уявлення про національну економічну безпеку покладено той факт, що функціонування економіки цієї країни повністю залежить від імпорту необхідного їй палива та промислової сировини. Основним джерелом її оплати є доходи від експорту продукції японської обробної промисловості. Внаслідок цього Японія

життєво зацікавлена: по-перше, в безперешкодному доступі до закордонних джерел необхідної сировини і палива, по-друге, в диверсифікації цих джерел, по-третє, у зниженні імпоротної залежності шляхом створення стратегічних запасів і розвитку імпортозамінних технологій, по-четверте, в неухильному збільшенні вартості експорту товарів і послуг шляхом підвищення їх якості та конкурентоспроможності та формування сприятливих умов їх збуту за кордоном. Тому в якості головної умови забезпечення економічної безпеки своєї країни японці розглядають збереження глобальної політичної та економічної стабільності, всебічну підтримку системи вільної торгівлі й забезпечення дружніх відносин з тими країнами, які є основними торговельними контрагентами Японії [1].

До національних особливостей Японії, що визначають формування поглядів на проведення політики національної економічної безпеки, відноситься, насамперед, гомогенність і закритість японського суспільства, обумовлені тривалим, майже трьохсотрічним (до середини XIX ст.) періодом її самоізоляції.

Найбільш поширене визначення економічної безпеки, яке зустрічається в японських довідниках та електронних ресурсах, виглядає наступним чином: «своєчасне проведення підготовчих заходів, як на системному, так і на матеріальному рівні, які дозволяють зберегти стабільність економічної діяльності всередині країни навіть у разі виникнення політичного та економічного хаосу в інших державах. Під матеріальним рівнем мається на увазі забезпечення запасів харчових продуктів, нафти і т.д. [2, с.31].

Фактично, акцент у визначенні економічної безпеки в зазначеному випадку робиться на захист від негативного впливу інших держав. При цьому пріоритетним напрямом підтримки економічної безпеки є забезпечення ресурсами.

Головним органом вироблення політики з економічної безпеки в Японії є Відділ (забезпечення) економічної безпеки, що перебуває під юрисдикцією МЗС. У рамках його діяльності можна виділити наступні види економічної безпеки: енергетична безпека; продовольча безпека; забезпечення безпеки за мінеральними і іншими (сільськогосподарськими, лісовими, водними, морськими) ресурсами [2].

Як видно з виділених видів економічної безпеки Японії, фінансові питання не розглядаються в цій площині. Робота за напрямками енергетичної, продовольчої та ресурсної безпеки пояснюється низьким рівнем забезпеченості власними ресурсами, що створює вагомі зовнішні загрози економічній безпеці. Отже, насамперед звертається увага на реальний сектор.

Перелік використаних джерел:

1. Павлятенко В. Японские взгляды на экономическую безопасность / В. Павлятенко // Проблемы Дальнего Востока. 1997, №1. – С. 34-42
2. Мозговой И. В. Японское определение термина «экономическая безопасность». Виды экономической безопасности и направления ее обеспечения / И. В. Мозговой // У карты Тихого океана. Научно-практический семинар «Экономическая безопасность АТР и будущее Тихоокеанской России. – №18 (216). – С. 30-37

ГОВАН Ю.В., студент,
Мукачівський державний університет

ВПЛИВ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ЕКОНОМІЧНИЙ РОЗВИТОК УКРАЇНИ

Однією з найбільш гострих проблем сучасної України залишається досягнення стабільного економічного росту. У числі факторів, що роблять безпосередній вплив на динаміку економічного розвитку, безсумнівно, належить інвестиційній сфері.

У сучасній Україні в умовах виходу економіки з кризового стану особливо важливого значення набуває активація інвестиційної діяльності, оскільки без неї неможливо здійснити прогресивні зрушення в економіці, підвищити конкурентоспроможність та загалом забезпечити сталий соціально-економічний розвиток держави.

Дослідженню інвестиційних процесів в Україні присвячено багато наукових праць. В умовах ринкової економіки, коли інвестиції займають значне місце в господарській діяльності підприємства, інвестиційна діяльність стає об'єктом дискусій як теоретиків-науківців, так і практиків. Фундаментальні питання аналізу інвестицій досліджували такі вітчизняні вчені, як І.Бланк, Є.Мних, С. Покропивний, М.Скворцов, а також зарубіжні – М.Алексєєв, Л. Бернстайн, Р.Ентоні, А. Шеремет та інші.

В Україні ресурсне забезпечення інвестиційної діяльності в 90-х роках характеризувалося різким спадом, що стався внаслідок зменшення можливостей бюджетів усіх рівнів, напруженого стану внутрішніх фінансових ресурсів підприємств і відсутності дійових механізмів залучення коштів недержавних джерел фінансування.

Для поліпшення ситуації на ринку інвестицій держава вдалася до ряду економіко-правових заходів. Серед них впровадження сучасних механізмів зовнішньої торгівлі, демонополізація основних секторів економіки, розробка системи стимулювання розвитку малого та середнього бізнесу, зниження податкового навантаження на товаровиробника, створення економічних зон і територій зі спеціальним режимом інвестиційної діяльності скорочення взаєморозрахунків та бартерних операцій. Наслідком проведених заходів стало поживлення інвестиційного процесу, намітилася тенденція до збільшення інвестицій [1].

Важливо також відмітити, що і структура інвестицій в основний капітал за видами промислової діяльності за останні роки змінилася, та вказує на активізацію інвестиційної діяльності окремих галузей промисловості. На підтвердження наведеного вище свідчать статистичні дані (табл. 1) [5].

Таблиця 1

Інвестиції в основний капітал за видами промислової діяльності
(у фактичних цінах, млн грн.)

№ пор.	Види промислової діяльності	Роки		Відсотків до попереднього року
		2011	2012	
	Вся промисловість	13651	15112	110,7
1	Виробництво та розподілення електроенергії, газу та води	2333	2860	122,6
2	Добувна промисловість	4234	3819	90,2
3	Обробна промисловість	7084	8433	119,0
3.1	у тому числі машинобудування	940	1024	108,9
3.1.1	виробництво машин та устаткування	395	448	113,4
3.1.2	виробництво електричного та електронного устаткування	289	297	102,8
3.1.3	виробництво транспортного устаткування	256	279	108,9

Дані таблиці свідчать, що в Україні спостерігається зміна інвестицій в основний капітал. У порівнянні з 2011 роком відбувається активізація інвестиційної діяльності в усі галузі, крім добувної. Найбільший приріст спостерігається у виробництві та розподіленні електроенергії, газу та води 122,6%, в обробній промисловості – 119,0.

Розгляд сучасного стану інвестиційної діяльності підприємств був би не повним без оцінки джерел фінансового забезпечення інвестиційної діяльності. Джерела фінансового забезпечення інвестиційної діяльності підприємств по Україні представлено в табл. 2 [5].

Таблиця 2

Інвестиції в основний капітал по Україні за джерелами фінансування
(у фактичних цінах, млн грн.)

№	Джерела фінансування	Роки			
		2008	2009	2010	2011
1	Всього	17552	23629	32573	37178
	у тому числі за рахунок коштів:				
1.1	- державного бюджету	1341	1210	1749	1863
1.2	- місцевих бюджетів	686	975	1332	1365
1.3	- підприємств та організацій	12370	16198	21770	24470
1.4	- іноземних інвесторів	677	1400	1413	2068
1.5	- кредитів банків та інших позик	132	391	1400	1985
1.6	- інших джерел фінансування	2346	3455	4909	5427

Отже, спостерігається стійка тенденція до зниження питомої ваги власних коштів підприємств та організацій у фінансовому забезпеченні їх інвестиційної діяльності (65,81%), така тенденція стримує зростання інвестиційної активності, тому що більшість підприємств мають гостру нестачу власних обігових коштів через важкий фінансовий стан та відсутність вправного менеджменту. Серед інших джерел фінансового забезпечення інвестиційної діяльності необхідно виділити іноземні інвестиції і банківський кредит, частка яких у загальній структурі інвестицій становила 5,56% і 5,33%.

Для підприємств з іноземними інвестиціями характерні невеликі за розміром статутні фонди, схильність до диверсифікації видів діяльності, а серед іноземних інвесторів переважають дрібні фірми, головним інтересом яких є швидке отримання прибутку, і надзвичайно мало стратегічних інвесторів, які готові вкладати кошти у довгострокові проекти.

Отже, аналіз інвестиційної діяльності – важливий елемент у системі управління інвестиційною діяльністю підприємства, який являє собою процес дослідження інвестиційної активності й ефективності інвестиційної діяльності підприємства з метою виявлення резервів їхнього росту. Для створення більш сприятливого середовища для інвестиційної діяльності потрібно вирішити проблему фінансової нестабільності підприємств, що стримує інвесторів, тобто фінансове оздоровлення підприємств повинне стати першочерговим завданням як керівництва країни, так і області.

Перелік використаних джерел:

1. Бондар М.І. Стан та вдосконалення аналізу ефективності інвестицій / М.І. Бондар // Економіка та держава. – 2010. – № 2. – С. 8–11.
2. Данилишин Б.М. Сприятливий інвестиційний клімат – передумова економічного розвитку регіону // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С.15–18.
3. Ковальчук О.В. Моніторинг інвестиційних процесів в Україні / О.В. Ковальчук // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 7. – С. 36–42.
4. Носова О.В. Оцінка інвестиційної привабливості України: основні підходи / О.В. Носова // Економіка і прогнозування. – 2012. – № 3. – С. 119–136.
5. http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/oper_new.html#sg

ЗІНКЕВИЧ О.В.,
старший викладач кафедри обліку і аудиту
Національного університету водного
господарства та природокористування,
м. Рівне

МІСЦЕ І РОЛЬ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ

Забезпечення сталого розвитку підприємства в умовах конкурентної боротьби, економічних викликів і ризиків глобального і національного масштабу обумовлює необхідність підвищення якості і ефективності прийняття управлінських рішень. Досягнення цієї мети можливе за умови системного підходу, тобто урахування максимально можливого числа чинників, критеріїв, причинно-наслідкових зв'язків і функцій економічних явищ, процесів, відносин стосовно предмету та об'єкту дослідження.

Основні засоби є, в певній мірі, унікальним об'єктом дослідження, так як ускладнення економічних зв'язків, явищ і процесів на підприємстві, диверсифікація його фінансово-економічної діяльності, збільшення впливів і загроз з боку зовнішнього середовища прямо чи опосередковано пов'язано з ними. Забезпечення конкурентних переваг для підприємства з позицій його економічної політики неможливе без формування і реалізації інноваційно-інвестиційної стратегії, що потребує відповідних коректив в управлінні основними засобами та його обліково-аналітичному забезпеченні.

Посилення уваги з боку держави і суспільства до вирішення соціальних і екологічних проблем також обумовлює зміни у концептуальних підходах щодо стратегічного і тактичного управління основними засобами та урахування цих процесів в обліку та аналізі.

Сучасне підприємство є складним, багаторівневим, структурно різноманітним утворенням, що функціонує завдяки взаємодії багатьох чинників задля реалізації стратегічних і практичних завдань, визначених його власниками.

Система управління всіма економічними процесами на підприємстві, відповідно, є сукупністю багатьох підсистем, які забезпечують прийняття рішень стосовно окремих сторін і напрямів діяльності. Якість і своєчасність управлінських дій безпосередньо і суттєво залежить від налагодженості і ефективності обліково-аналітичного забезпечення.

Стосовно облікових та аналітичних даних про наявність, рух, використання основних засобів, то інформаційні запити суб'єктів управління недостатньо задовольняються у зв'язку з недосконалістю організаційних та методичних засад обліку та аналізу.

Існуючі методики обліку та аналізу основних засобів практично орієнтовані на інформаційне забезпечення системи управління в цілому, безвідносно окремих підсистем управління, як от: управління реальними інвестиціями, управління потенціалом т. і.

Тому для подальшого удосконалення методики та організації обліку та аналізу основних засобів потребує уточнення та ідентифікації їх місця і ролі в функціонуванні операційних підсистем управління.

Обліково-аналітична інформація щодо наявності, складу, стану, структури та використання основних засобів є необхідним елементом управління необоротними активами. Для більшості підприємств малого і середнього бізнесу основні засоби мають найбільшу частку у структурі необоротних активів, тому їх поведінка впливає на прийняття управлінських рішень щодо необоротних активів у цілому, знаходиться у тісному причинно-наслідковому зв'язку.

У процесі управління грошовими потоками виражені, системні рішення базуються, поряд з іншою, на аналітичній інформації щодо придбання і продажу основних засобів і

пов'язаними з ними позитивними і негативними грошовими потоками у процесі інвестиційної діяльності.

Підсистема управління витратами включає управління витратами від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності. У процесі управління витратами від операційної діяльності здійснюється аналіз:

- динаміки нарахованої амортизації основних засобів;
- ефективності витрат на утримання та експлуатацію цехового та загальнозаводського обладнання, основних засобів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг;
- аналіз витрат на технічне обслуговування, поточний та капітальний ремонт основних засобів.

У процесі управління витратами від інвестиційної діяльності, згідно з П(С)БО 16 «Витрати» проводиться аналітичне дослідження: собівартості реалізації основних засобів, витрат від їх уцінки, витрат на їх ліквідацію.

В процесі прийняття управлінських рішень щодо фінансових результатів з метою максимізації чистого прибутку варто також взяти до уваги обліково-аналітичну інформацію щодо руху, стану та використання основних засобів, адже від характеру динаміки основних засобів залежить прибуток від інвестиційної діяльності, а рівень ефективності використання основних засобів впливає на динаміку обсягів виробництва і реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Крім того, значною є частина підприємств, які у процесі диверсифікації діяльності надають в операційну оренду окремі об'єкти основних засобів, збільшуючи, таким чином, доходи від іншої операційної діяльності.

Процес запровадження інновацій прямо чи опосередковано пов'язаний зі змінами у кількісному та якісному складі, стані та ефективності використання основних засобів. Тому підсистема стратегічного і поточного управління інноваціями базується на відповідних даних обліку та аналізу основних засобів.

Особливо важливою є обліково-аналітична інформація щодо наявності і поведінки основних засобів для підсистеми управління інвестиціями. Реалізація стратегії сталого розвитку як правило містить інвестиційну складову. Реальне і фінансове інвестування є передумовою інноваційної політики підприємства, засобом отримання конкурентних переваг на олігополістичному ринку у довготерміновій перспективі.

Урахування реалій ринкової економіки в Україні зумовлює орієнтацію суб'єктів господарювання у своїй інвестиційній політиці на реальне інвестування.

КОВАЛЬ Н.І.,

к.е.н., доцент кафедри обліку та аналізу
Вінницького національного аграрного університету,
м. Вінниця

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ РОЗВИТКОМ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ

У сучасній економіці мале підприємництво є вихідним, найбільш численним, а тому і найбільш поширеним сектором, оскільки малі підприємства сприяють підтримці стабільності ринкових відносин, забезпечують необхідну мобільність виробництва в умовах ринку, поглиблення спеціалізації й широкий розвиток кооперації виробництва.

Інформаційне забезпечення - це сукупність форм документів, нормативної бази та реалізованих рішень щодо обсягів, розміщення та форм існування інформації. Тому для малого підприємництва важливим є визначення його стану та регулювання, що нами здійснено на прикладі Вінницької області.

Відповідно до законодавства України, малі підприємства – це юридичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми господарювання, в яких середня кількість працівників за звітний (фінансовий) рік не перевищує п'ятдесяти осіб, а обсяг доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за цей період не перевищує сімдесяти мільйонів гривень.

Для координування державних програм та підтримки підприємництва у 2012 році створена Державна служба України з питань регуляторної політики та розвитку підприємництва. За участю місцевих органів влади розширюється інфраструктура підтримки малого підприємництва, реалізуються заходи з підвищення рівня навчальної підготовки кадрів для підприємництва, впроваджуються інструменти його фінансово-кредитної та експортної підтримки, здійснюється стимулювання інвестиційно-інноваційних процесів тощо. В даний час розробляється Загальнодержавна програма розвитку малого та середнього підприємництва, опрацьовуються нові механізми державної підтримки, що стане важливим кроком на шляху реалізації державної політики у сфері підтримки малого і середнього підприємництва.

За даними податкової служби, у Вінницькій області зареєстровано понад 95 тисяч фізичних осіб-підприємців, 7 670 суб'єктів малого підприємництва із них майже дві тисячі фермерських господарств. Тобто, майже 100% підприємств в області – це малі та середні підприємства. На них зайнято 123,8 тис. осіб, що становить майже три четверті від загальної кількості осіб, зайнятих на підприємствах області. З початку року підприємства малого та середнього бізнесу реалізували продукції, виконали робіт, надали послуг на суму 36 млрд. грн, це майже 62 % обсягів загальнообласного обсягу реалізованої продукції.

Згідно даних обласної служби статистики (джерело: <http://www.vn.ukrstat.gov.ua>), у 2011р. на 10 тис. осіб наявного населення Вінницької області припадало 44 малих підприємств, в порівнянні з минулим роком по області показник зріс на 25,7%. На малих підприємствах Вінниччини в 2011р. було зайнято 51,6 тис.осіб, з яких 50,8 тис.осіб складали наймані працівники, що становить майже третину (30,7%) найманих працівників на підприємствах-суб'єктах господарювання області, та на 0,6 в.п. більше в порівнянні з попереднім роком. Майже чверть (24,0% або 12,4 тис.осіб) працівників малих підприємств зайнято торгівельною діяльністю, в промисловості зайнято 10,2 тис.осіб (19,8%), на малих підприємствах сільського господарства, мисливства та лісового господарства зайнято 9,3 тис.осіб (18,0%), на підприємствах, що здійснюють операції з нерухомим майном, оренди, інжинірингу та надання послуг підприємцям в 2011р. було зайнято 7,9 тис.осіб (15,3%), решта працівників малих підприємств зайняті іншими видами діяльності.

Особливу роль мале підприємництво відіграє на регіональному та місцевому рівнях, оскільки створення і діяльність великої кількості малих підприємств забезпечує стабільний розвиток регіональної економіки. В районному розрізі найбільша частка зайнятих на малих підприємствах по відношенню до загальної кількості зайнятих осіб на підприємствах району спостерігається в Чернівецькому (71,8%), Мурованокуріловецькому (63,5%), Оратівському (53,1%), Теплицькому (52,9%), Шаргородському (50,4%), Літинському (42,4%), Вінницькому (41,1%) районах та м.Жмеринки (43,1%).

Найбільший вплив на кількісні показники розвитку суб'єктів малого підприємництва мало скорочення кількості фізичних осіб-підприємців. Так, за 2011 рік проти 2010 року, кількість суб'єктів малого підприємництва в цілому зменшилась на 2,8 % за рахунок зменшення майже на 3 тисячі, або на 3,0%, кількості фізичних осіб-підприємців. Хоча темп скорочення уповільнився, зазначена тенденція мала продовження і протягом 2012 року. За 9 місяців 2012 року кількість фізичних – осіб підприємців зменшилась майже на 1 тис. осіб, або 1%, і становить 96093. Це пов'язано, в першу чергу, із проблемою необхідності обов'язкової сплати єдиного соціального внеску для суб'єктів

підприємництва, які обрали спрощену систему оподаткування, та закриттям тих підприємств, які тривалий час не здійснювали підприємницьку діяльність.

Зростає роль малого бізнесу у формуванні доходів бюджетів усіх рівнів. Загальна сума надходжень до бюджетів усіх рівнів від діяльності суб'єктів малого підприємництва у січні - вересні 2012 року становить 562,0 млн. грн. За 2 роки питома вага надходжень до бюджетів усіх рівнів від діяльності суб'єктів малого підприємництва в загальних обсягах надходжень зросла на 2 відсоткових пункти з 17% до 19%.

За рахунок коштів обласного бюджету створюються належні умови для успішної роботи підприємств. Так, на підтримку підприємництва на 2013 рік в обласному бюджеті передбачені кошти в сумі 500 тис. грн., із яких на фінансову підтримку буде спрямовано 300 тис. грн.

Питома вага надходжень до місцевих бюджетів від діяльності суб'єктів малого підприємництва в загальних обсягах надходжень до місцевого бюджету за відповідний період зросла на 4 в.п. і становить 25%, а обсяг надходжень 394,7 млн. грн.

Суб'єктами малого підприємництва, які працювали за спрощеною системою оподаткування (єдиний податок), за 9 місяців 2012 року сплачено до місцевого бюджету 100,3 млн. грн., що на 7,4 % більше проти 9 місяців 2010 року та в 2 рази більше, ніж у відповідному періоді 2011 року.

Згідно із статистичними даними, в області станом на 01 липня 2012 року зареєстровано 2079 фермерських господарств, що на 353 господарства більше, ніж було в 2010 році, з них - 1511 діючих.

Протягом останніх п'яти років кількість фермерських господарств збільшується на 7-8% щорічно.

За кількістю фермерських господарств Вінницька область посідає 7 місце серед областей України. Найбільше фермерських господарств діє в Бершадському – 122, Теплицькому – 116, Шаргородському районах – 102.

У користуванні фермерських господарств області знаходиться 213,6 тис. га (12,0%) сільськогосподарських угідь, в тому числі 209,5 тис. га ріллі (12,7%). Ними виробляється понад 5% продукції рослинництва та близько 2% продукції тваринництва.

Із загальної площі сільськогосподарських угідь та ріллі, які використовують фермерські господарства області, 87,5% знаходяться в оренді.

Сьогодні фермерські господарства в сільській місцевості забезпечують роботою не тільки своїх членів сім'ї, але виступають роботодавцями для працездатного сільського населення. Щорічно вони надають роботу більше 5,4 тис. громадянам сільської місцевості, в тому числі 2 тис. жінкам.

В області працює 84 сільськогосподарських обслуговуючих кооперативи, які з початку року надали жителям сільської місцевості послуг на суму 11,6 млн. грн.

Упродовж ряду років державна політика розвитку малого підприємництва на регіональному та місцевому рівнях здійснювалася відповідно до затверджених місцевих програм розвитку малого підприємництва, Програми розвитку малого підприємництва у Вінницькій області на 2013-2014 роки, заходів щодо їх реалізації та була спрямована на створення умов для покращення підприємницького клімату в області [2].

На думку І.Мовчан [1], у напрямку забезпечення стабільних сприятливих умов для розвитку підприємницької діяльності досягнуто певних позитивних зрушень, зокрема, створено потужну базу для розвитку підприємництва, включаючи правові, інституційні і фінансові її елементи, зменшено адміністративний тиск на суб'єктів підприємництва, спрощуються дозвільні процедури та процес започаткування підприємницької діяльності, забезпечується безумовне дотримання норм регуляторного законодавства України.

Проводилися заходи щодо удосконалення ресурсної та інформаційної підтримки суб'єктів малого підприємництва, пошук нових форм фінансової та матеріально-технічної підтримки, підвищення рівня підприємницької активності сільського населення,

підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів для підприємницького сектору економіки, створення сприятливого інвестиційного клімату тощо.

Особливою заслугою в інформаційному забезпеченні діяльності малих підприємств області є впровадження системи моніторингу діяльності суб'єктів господарювання на підставі наявного масиву електронних баз даних, яка передбачає відбір суб'єктів господарювання на підставі наявного масиву електронних баз даних. Система передбачає відбір суб'єктів за визначеними податковими ризиками для включення до планів-графіків документальних перевірок.

В рамках реалізації заходів Регіональної програми розвитку малого і середнього підприємництва створюється система електронного повідомлення підприємців області про зміни законодавства, перевірки контролюючих органів шляхом модернізації існуючого сайту «Стіна». Окрім того, на підтримку проектів громадських організацій підприємців по створенню інформаційно-консультативних центрів для підприємців при них, на що у 2013 р. буде спрямовано 50 тис.грн. з бюджету.

Перелік використаних джерел:

1. Мовчан І: «Створення сприятливих умов для розвитку малого та середнього бізнесу – пріоритетне завдання обласної влади і ефективний чинник розвитку економіки регіону».
2. Регіональна програма розвитку малого і середнього підприємництва у Вінницькій області на 2013-2014 рр. Рішення 14 сесії обласної Ради 6-го скликання № 487 від 19.02.2013 р.

Мужеляк О.М., студентка,
Миколаївського національного аграрного університету

ПРОБЛЕМИ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

Сільське господарство — одна з пріоритетних галузей народного господарства, в якій процеси виробництва, розподілу, обміну та споживання мають свої особливості, де діють нові економічні закони, а дія притаманних всьому суспільному способу виробництва законів набуває специфічних форм. Ці особливості значною мірою залежать від природних факторів. Для забезпечення життя більшості населення планети сільське господарство залишається найважливішою галуззю народного господарства.

Бюджетне фінансування як державна підтримка аграрного сектору— важливий напрям економічної політики. Його основи визначені в Законах України «Про державну підтримку сільського господарства України», «Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року», а також у «Державній цільовій програмі розвитку українського села на період до 2015 року».

Згідно з вищевказаними нормативними актами, державна підтримка аграрного сектора України здійснюється за наступними напрямками [1]:

- цінове регулювання;
- субсидії і дотації на виробництво та придбання ресурсів;
- фінансово-кредитна підтримка;
- податкове стимулювання;
- спеціалізована підтримка за окремими напрямками та програмами.

Незважаючи на наявність достатнього законодавчого і нормативно-правового забезпечення щодо державної підтримки сільськогосподарського виробництва, державній політиці у цій сфері притаманна низка проблем, основні з яких полягають у наступному [1]:

- зменшення фінансування заходів прямої підтримки аграрного сектору;
- неефективне використання коштів Аграрним фондом при здійсненні ним цінового регулювання на аграрному ринку;
- низький рівень обізнаності селян щодо можливостей одержання ними державної допомоги, складний процедурний механізм і непрозорість її отримання;
- недостатні обсяги фінансування державних програм, а також неефективність використання коштів за ними;
- припинення дії державних цільових програм;
- низький рівень використання державою непрямих заходів підтримки аграрного сектору.

Основними причинами неефективного використання коштів державного бюджету, які виділяються на підтримку АПК, є недосконалість механізмів отримання і розподілу бюджетних коштів та порушення бюджетної дисципліни при їх використанні. Щорічна зміна порядку та механізмів виділення коштів з державного бюджету, їх громіздкість, запізніле затвердження та внесення до них неодноразових змін протягом періоду спричиняє несвоєчасне отримання коштів державної фінансової підтримки та неефективне їх використання і повернення.

Отже, в Україні необхідно використати позитивний досвід країн світу щодо здійснення державної підтримки сільськогосподарського виробництва і заходів, які б сприяли забезпеченню населення країни якісними і доступними продуктами харчування, створенню нових робочих місць на селі, збільшенню надходжень від експорту продукції, забезпеченню сільськогосподарського виробництва висококваліфікованими працівниками.

Ефективність державної підтримки може бути досягнута, якщо [2]:

- виділятимуться ресурси, пільги, дотації, субвенції тощо під наперед обґрунтовані державні програми розвитку сільського господарства і підтримки сільськогосподарських товаровиробників;
- забезпечуватиметься безумовне дотримання аграрними підприємствами обов'язкових вимог, що передбачаються даними програмами;
- наперед точно визначатиметься частка держави і частка підприємств у витратах при реалізації відповідних програм;
- забезпечуватимуться заходи щодо залучення міжнародної технічної допомоги в агропромисловий комплекс.

Таким чином, у процесі дослідження встановлено, що для ефективного розвитку сільськогосподарського виробництва в Україні та підвищення його конкурентоздатності, перш за все, необхідно впорядкувати процес державного фінансування сільського господарства, забезпечити його значне зростання та ефективність використання, що відповідає принципам ринкової економіки.

Перелік використаних джерел:

1. Закон України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004// Відомості Верховної Ради України від 03.12.2004.-№49.- ст.527.
2. Саблук П.Т. Основні напрями удосконалення державної аграрної політики в Україні / П.Т. Саблук, Ю.Я. Лузан // Економіка АПК. – № 5. – 2011. – С. 3-17.
3. Лузан Ю.Я. Організаційно-економічний механізм забезпечення розвитку агропромислового виробництва України: теоретико-методологічний аспект / Лузан Ю.Я. // Економіка АПК. – № 2. – 2011. – С. 3-13.

ЕКОНОМІЧНА ТАБЛИЦЯ Ф. КЕНЕ ЯК ОБЛІКОВА МОДЕЛЬ СУСПІЛЬНОГО ВИКОРИСТАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ЗЕМЕЛЬ

Пошук шляхів ефективного розвитку економіки і суспільства в цілому спонукає вчених ХХІ століття знову звертатися до основоположних ідей економічної науки. Не є винятком і дослідження проблем обліку сільськогосподарської діяльності, пов'язаної, перш за все, з використанням земель сільськогосподарського призначення. Зокрема доцільним при побудові бухгалтерського обліку суспільного землекористування, як ми покажемо в нашому дослідженні, є врахування положень теорії фізичної економії та ідей втілених Франсуа Кене в "Економічній таблиці".

Як вказував К. Маркс, геніальність Ф. Кене полягає в тому, що незчисленні індивідуальні акти господарської діяльності він став розглядати в їх сукупності, в їх цілісності – як відносини між основними класами і галузями, – і зробив спробу у цифровому виразі охарактеризувати оборот товарів і послуг між виробниками і споживачами, між виробничим класом і класом власників. Грошові потоки в його схемі також правильно пояснені як цілком обумовлені не обігом товарів, а їх виробництвом, тобто процесом обороту капіталу [1, с. 1001-1002].

Економічна таблиця Ф. Кене являє собою першу облікову модель суспільного використання сільськогосподарських земель, яка не втратила своєї актуальності й сьогодні. Як відомо основою для розрахунків, проведених Ф. Кене в економічній таблиці, були конкретні дані зібрані французькими статистиками Вобаном, Бюффоном, Буленвільє, Согреном, Дюпре де Сен-Мором. Джерелом формування звітних форм, які подаються у органи статистики, як відомо, є дані системи бухгалтерського обліку. Можна стверджувати, що саме дані бухгалтерського обліку, сформовані застосуванням елементів його методу та відповідним чином змодельовані, описують рух капіталу, матеріальних ресурсів, виробленого продукту і дають змогу охарактеризувати різноманітні процеси в національній та глобальній економіці.

В системі сучасного землекористування, відштовхуючись від економічної таблиці Кене, можна виділити три групи суб'єктів: власники, землекористувачі, споживачі. До класу власників французький економіст відносить землевласників, одержувачів церковної десятини, царя та приближене до нього оточення. Аналогічно сьогодні власником сільськогосподарських земель є: фізичні особи, юридичні особи (до набрання чинності Закону України "Про ринок земель") – приватна власність на землю; державні органи - державна власність на землю; органи місцевого самоврядування - комунальна власність на землю (ЗКУ, розділ III, ст.78, п.3) [2]. Ф. Кене вважав, що суб'єкти цього класу живуть за рахунок чистого продукту землеробства, який залишається після відшкодування щорічних витрат виробничого класу.

Власники землі отримують свій дохід від використання земельних угідь в сільськогосподарському виробництві на основі реалізації права власності на землю. Так, держава та органи місцевого самоврядування за здані в оренду земельні ділянки державної і комунальної власності отримують дохід у вигляді орендної плати сплаченої землекористувачами до бюджету. Аналогічно отримують свою частку доходу від реалізації прав власності (орендну плату) і фізичні особи – власники сільськогосподарських угідь, які безпосередньо не беруть участь у процесі виробництва.

Окрему увагу слід приділити "виробничому" прошарку – землекористувачам та власникам, що самостійно господарюють на землі. Якщо незадіяні у виробництві суб'єкти земельних відносин отримують дохід лише від реалізації самого права власності, то ті хто

безпосередньо займаються сільськогосподарською діяльністю – землеробством, крім матеріальних ресурсів несуть витрати на оплату праці, необхідної для отримання кінцевого продукту в натуральній формі.

Ф. Кене бачив джерело чистого продукту і "економічного надлишку" тільки в продукті землеробства, а продукцію промисловості вважав тільки результатом обробки сільськогосподарського продукту. Тому працівників інших галузей французький економіст називав безплідним класом. На нашу думку, це дещо необґрунтоване обмеження теорії фізичної економії. З цього приводу ідея фізіократів зазнала критики К. Маркса, який доводив, що джерелом створення "економічного надлишку" є не природа, як відзначали фізіократи, а праця робітників сфери матеріального виробництва.

К. Маркс писав, що всяка додаткова вартість "... базується на деякій даній продуктивності праці... Ця степінь продуктивності, - продовжує К. Маркс, - слугуючи вихідною передумовою, має бути наглядна перш за все у праці в землеробстві, а тому вона здається даром природи, виробничою силою природи. Тут в землеробстві, з самого початку дано в широких розмірах сприяння сил природи, збільшення робочої сили... людини шляхом застосування і експлуатації автоматично діючих сил природи. У промисловості це використання сил природи у великому масштабі проявляється тільки з розвитком великої промисловості. Базисом для розвитку капіталу являється визначена степінь розвитку землеробства, чи то у власній країні чи у чужих країнах" [1, с. 999-1000].

Еволюція фізіократичних ідей Ф. Кене спостерігається у працях відомого українського вченого, представника теорії фізичної економії Сергія Подолинського. Зокрема вчений досліджує сутність і види праці та її вплив на розподіл енергії. Праця в нього – це процес, результатом якого є "збільшення перетворюваної енергії чи збереження від розсіювання такої енергії, яка в своєму споживанні матиме результатом збільшення запасу енергії". Саме це додаткове нагромадження сонячної енергії становить додатковий продукт [3, с. 38].

Отже можна стверджувати, що в землеробстві лише поєднання біологічного потенціалу сільськогосподарських земель із працею дає додатковий продукт, який не тільки забезпечує життєдіяльність людини, шляхом формування продовольчих запасів, а й згідно твердження К. Маркса є базисом для розвитку капіталу.

Проте не всяка праця може бути корисною, а саме сприяти створенню додаткового продукту в землеробстві без "формального перенесення енергії" землі. С. Подолинський наголошує, що "землеробство виснажує ґрунт, але тільки тоді, коли воно ведеться нерозсудливо" [3, с. 40]. Відтак у полі нашого дослідження з'являються і операції щодо відновлення та збереження природної родючості землі – так званої "автоматичної сили природи", яка бере участь у створенні додаткового продукту.

Процеси відновлення та збереження родючості верхнього шару ґрунту – гумусу перебувають у полі зору держави, адже мають визначальне значення для розвитку національної економіки. Виснаження землі, як вказує М. Руденко, неминуче відбувається на початку формування індустріального суспільства, бо "землі не повертається енергія, яку у неї відбирають. Спочатку цей процес ледве помітний або непомітний зовсім. Але чим активніше розвивається суспільство, тим швидше приходить воно до виснаження землі. Непомітно для нашого ока енергія гумусного шару переливається в енергію промислових підприємств" [4, с. 144].

Ф. Кене зазначає, що земля перестає виснажуватись коли через землеробство пропускається 3/5 загальнодержавних коштів. М. Руденко пов'язує необхідність спрямування фінансових ресурсів у землеробство для відновлення родючості землі із економічним інтересом власників продукту землеробства. Зокрема він пише: "суспільство вливає до своїх артерій капітал... Припиняється виснаження землі – капіталіст бачить, що погано угноєна земля не дає прибутків. Економічний інтерес набуває природного

напрямку: спочатку треба нагодувати землю, а потім вона нагодує суспільство. ... капітал веде найсуворіший облік доходам та витратам" [4, с. 144].

Таким чином до переліку об'єктів контролю та бухгалтерського обліку використання сільськогосподарських земель попадають фінансові потоки, що спрямовуються на відновлення та збереження природної родючості землі, мотивоване економічним інтересом власників землі.

У своїх дослідженнях М. Руденко підсумовує: "регулятором економіки... є родючість ґрунту" [4, с. 145]. Використання даного регулятора передбачає, що процеси суспільного використання землі в агропромисловому виробництві і відновлення її родючості повинні мати вираження в натуральному і грошовому вимірнику для оцінки їх ефективності. Відтак існує необхідність в застосуванні всеохоплюючої облікової моделі оцінки результативності господарювання. Сучасне бачення такої моделі обліку процесів землекористування, на наш погляд, має неодмінно формуватися на основі ідей економічної таблиці Ф. Кене.

Отже, базуючись на положеннях фізичної економії, можна виділити три складові предмету бухгалтерського обліку суспільного використання сільськогосподарських земель:

- відносини власності на землю – операції з реалізації землевласниками прав власності, а також передачі їх специфікацій землекористувачам;
- трудові відносини у землеробстві – операції щодо залучення у виробництво додаткового продукту людської праці та допоміжних матеріальних ресурсів;
- відносини, пов'язані із збереженням біоенергетичного потенціалу землі – операції щодо відновлення та збереження природної родючості землі.

Побудова бухгалтерського обліку землекористування на основі положень фізичної економії, виражених в економічній таблиці Ф. Кене, сприятиме раціональному використанню сільськогосподарських земель, відновленню та збереженню їх природної родючості.

Перелік використаних джерел:

1. Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения: [пер. с фр., англ. и нем.] / Ф. Кенэ [и др.]; предисл. П.Н. Ключин. – [Юбилейн. изд.]. – М.: Эксмо, 2008. – 1199 с.
2. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2768-14>.
3. Корнійчук Л. Я. Футурологія і прогностичні ідеї фізичної економії / Л.Я. Корнійчук, В.О. Шевчук. - К.: КНЕУ; НАСОНА, 2012. - 72 с.
4. Руденко М.Д. Енергія прогресу. Гносис і сучасність Метафізична поема. Публіцистика. Поема / М.Д. Руденко. - К.: Журналіст України, 2008. – 716 с.

ПАВЛОВСЬКА Ю., студентка,
Мукачівський державний університет

ОСОБЛИВОСТІ ЦІНОУТВОРЕННЯ В ТУРИЗМІ

Для туристичного бізнесу стоїть питання правильного формування ціни, постає обґрунтованість кожного елемента у цій сфері. Також ускладнені зумовлені особливостями цього бізнесу: сезонність, природно-кліматичні умови, різноманітність спектрів, чисельність групи, одночасне надання послуг туристам, чисельність групи, віковий склад групи та ін.

Одним з найбільш важливих рішень для туристичної організації є рішення відносно встановлення ціни на туристичний продукт. Ціна відображає процес сприйняття споживачами товару чи послуг.

Дане питання досліджували такі вчені: Мунін Г.Б., Змішов А.О., Зінов'єв Г.О., Самарцев Є.В., Гаца О.О., Максимець К.П., Роглев Х.Й., Агафонова Л.Г., Агафонова О.Є.

Одна з проблем продажу туристичних послуг в Україні полягає в тому, що ціни на готельні й інші послуги з 1991 р. підскочили на високий рівень.

Дійсно, ще на початку 1980-х років у нашій країні планові ціни на комплексне обслуговування іноземних туристів по класу "люкс" (розміщення в готелі в номері класу "люкс", триразове харчування "а ля карт", зустрічі і проводи та дві щоденні екскурсії на легковій автомашині з досвідченим гідом-перекладачем) складали 25 дол. США за день (при розміщенні в номері по дві людини) і 35 дол. США за день (при розміщенні в номері по одній людині).

Уже з 1992 р. ціни тільки на розміщення іноземців у вітчизняних готелях піднялися до 100 дол. США і вище за один день.

У цих умовах вітчизняним фірмам доводиться вишукувати можливості для створення конкурентоспроможних цін на пропоновані ними поїздки в Україну для іноземних туристів.

Згідно статистичних даних Україна потрапила до першої двадцятки рейтингу з 23 мільйонами туристів за 2012 рік. У порівнянні з попереднім роком ріст відвідування склав близько 1,5 мільйони туристів. За показником середніх витрат одного мандрівника Україна посідає останнє місце у першій двадцятці. В Україні відпочинок обходиться дешевше і туристи залишають в середньому по 208 доларів. Загалом відвідувачі залишили в Україні в 2012 році 4,8 млрд доларів.

Отже, вирішення цих питань вимагає вивчення механізму ціноутворення на туристичні послуги, а також факторів, що впливають на рівень і динаміку цін, методику їх формування.

Великий інтерес являє механізм ціноутворення на туристичні послуги.

Окрім вказаних вище особливостей, слід пам'ятати наступне:

1. Ціни на певні види послуг туризму не входять у вартість тур-пакета (наприклад, екскурсії); туристи замовляють і оплачують їх додатково відповідно до своїх смаків і інтересів;

2. При груповому турі ціна туру на одну людину залежить від чисельності туристів в групі: чим більше чисельність групи, тим нижче вартість туру у розрахунку на одну людину;

3. Ціна туру залежить від вікового складу туристів, оскільки дітям і школярам надаються значні знижки на ціни багатьох послуг туризму;

4. Прибуток, що закладається в ціну тур-продукта, встановлюється туристичною фірмою у відсотках до собівартості витрат (розмір відсотка залежить від попиту на даний тур-продукт і може коливатися від 5 до 100 % і більш)

Ціноутворення в туризмі, як і всі договірні відносини, побудову схем взаємодії необхідно розглядати окремо щодо кожного окремого суб'єкта туристської діяльності - туроператора, турагента або суб'єкта, який надає окремі туристські послуги.

Ст. 7 Закону України «Про ціни і ціноутворення» від 03.12.90 р. № 507-XII в Україні встановлені вільні ціни на товари, роботи і послуги, за винятком випадків державного регулювання цін. Туристична діяльність не підпадає під державне регулювання цін, а отже, суб'єкти господарювання самостійно визначають рівень цін на свої послуги.

Враховуючи той факт, що туристична діяльність пов'язана з надання послуг кінцевому споживачу, в основі ціноутворення лежить калькуляція собівартості тур-продукту як базового елемента вартості турпродукта.

Єдина відмінність для туроператора - це висока частка ціни переданої туристичної послуги в ціні реалізації тур-продукту, а також зменшення частки власних витрат.

Отже, відсутність єдиних світових цін на туристичні послуги, обертання на міжнародному ринку різних за рівнем національних цін звільняє від пошуку загальних цінових нормативів при формуванні власних експортних цін на туристичні послуги, дозволяє визначати їхній рівень, виходячи з наших економічних інтересів.

Ціни на туристичні послуги постійно зростають. Їхнє зростання загальне і відрізняється в різних країнах тільки темпами. У його основі лежить загальне підвищення вартості життя, спричинене такими соціально-економічними процесами, як інфляція і знецінювання паперових грошей, "придушення" вільної конкуренції монополістичними структурами, падіння вартості грошей на світовому ринку, зростання податкового обкладання, що, відповідно, відбивається на цінах на туристичні послуги.

Перелік використаних джерел:

1. Агафонова Л.Г., Агафонова О.Є. Туризм, готельний та ресторанний бізнес: Ціноутворення, конкуренція, державне регулювання / Навч. посібник. - К., 2002. - 358 с.
2. Калініна І. О. Дії фірми на ринку послуг. Туризм і подорожі. — Д.: ДонНУ, 2004.
3. Харк. нац. акад. міськ. госп-ва, Уклад.: С. О. Погасій, Л. А. Нохріна. – Харків: ХНАМГ, 2011 – 23 с.
4. Електронний ресурс]// Режим доступу:<http://ruh.znaimo.com.ua/index-16815.html?page=3>

СЕМЕНИШЕНА Н.В.,

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Подільського державного агварно-технічного університету

ТЕНДЕНЦІЇ ВІДПОВІДНОСТІ ЕКОНОМІЧНИХ ТЕОРІЙ ОБЛІКОВОМУ РЕГУЛЮВАННЮ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ІНСТИТУЦІЙНИХ ОДИНИЦЬ

У теорії та практиці бухгалтерського обліку оперують поняттями і категоріями правового регулювання бухгалтерського обліку, маючи на увазі нормативну базу, яка забезпечує його правила та принципи. Так, вченими констатується, що «в ієрархії складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку формальні інститути (закони, нормативні документи, П(С)БО тощо) та регуляторні інститути (Мінфін, Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Мінфіні, НБУ, ДКЦПФРУ тощо) займають перші позиції» [1, с. 29].

Питання облікової методології досліджуються постійно, найбільш вагомі здобутки одержали вітчизняні та зарубіжні вчені: Р.А. Алборов, М.Т. Білуха, І.А. Белобжецький, Ф.Ф. Бутинець, С. Голов, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, А.Г. Загородній, Ю.А. Кузьмінський, М.В. Кужельний, М.С. Пушкар, М.І. Кутер, С.А. Ніколаєва, В.Ф. Палій, О.М. Петрук, П.Т. Саблук, Я.В. Соколов, Л.З. Шнейдман та ін. Однак, досі не вироблено чітку методологію обліку, визначення її структурних рівнів як фінансової матриці економічних дисциплін. Мають місце проблеми визнання облікової методології лише інструментом регулювання, тоді як її роль поширюється до моніторингу стану економіки та державного регулювання у системі національних рахунків.

Те, що сам облік є регулюючим фактором господарської діяльності досі не виділялось окремим об'єктом дослідження. Але ж економічне та правове регулювання відносин нерозривно здійснюється у зв'язку обліковим, що і є метою нашого дослідження.

Для сучасної економіки України характерні відносно стійкі темпи економічного зростання, які визначаються на основі облікових даних та стосуються ВВП, ВПсг, продуктивності праці, рівнів споживання та інших макропоказників розвитку. Особливої актуальності набувають дослідження у сфері методології та розробки концепцій облікових систем, що використовуються в організаційних і фінансових механізмах економічних структур, зокрема й галузевої приналежності.

Як відомо, бухгалтерський облік є складною системою відображення господарських процесів. Динаміка і суть цих процесів підкоряється загальним законам, що діють у матеріальному світі, але, безумовно, прояв цих законів у сфері економіки має специфічні особливості. Очевидно, для розвитку бухгалтерського обліку першочергове значення має синтез знань, насамперед економічних наук, що дозволяє розбудовувати й конкретизувати загальні економічні закони. Загальновідомо, що вивчаючи господарські процеси, бухгалтерський облік формує всі свої основні поняття, опираючись на серію фундаментальних наук.

Тому важливим є забезпечення адекватності відповідних інструментів, застосовуваних бухгалтерським обліком до господарської діяльності.

Оскільки методологію обліку формує економічна теорія, то закономірно, що її ключові позиції впливають на облікове регулювання. Невипадково тому в рамках святкування 10-річчя Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України в Національному науковому центрі «Інститут аграрної економіки» (м. Київ) на VIII Міжнародній науково-практичній конференції зроблено наголос на ці проблеми та названо «Розвиток облікової та фінансової складових економічної науки і практики».

У резолюції конференції зазначено, що світові тенденції економічного розвитку пов'язані зі зростанням ролі облікової інформації у системі національної та глобальної безпеки. Вказано також, що на сьогодні найбільш вагомими результатами наукової роботи є: розробка та затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку; розробка та затвердження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України; розробка основ інституціональної парадигми і теорії бухгалтерського обліку, що забезпечують посилення його ролі в подоланні світових і національних економічних криз, формують довіру та керованість в сучасному соціально-економічному просторі тощо [5].

Тенденція господарської діяльності, як сукупність правил, законів, логіки утворення та функціонування предметно-методологічної основи для свого опису вимагає відповідного алгоритму. Це здійснюється через візуальні, вербальні, віртуальні форми опрідметнення цих правил буття економічної системи.

За словами відомого зарубіжного економіста - теоретика П.Самуельсона - економічна теорія є наукою про те, які з рідкісних продуктивних ресурсів люди й суспільство із часом ... обирають для виробництва різних товарів і розподіляють їх з метою споживання .. між різними людьми й групами суспільства [6].

У широкому сенсі слова економічна теорія - це наука про закономірності й фактори економічного росту в пофазній динаміці відтворення; про використання обмежених ресурсів для виробництва товарів і послуг і обміну їх з метою задоволення потреб; про види діяльності з виробництва й обміну, про повсякденне ділове життя людей, пов'язане з отриманням засобів існування; про суспільне багатство.

Вона розкривається на основі набору сукупності компонентів реальної системи. У силу цього визначення зводяться до такого, що система потреб поділяється на: матеріальну, соціальну (комунікативну) та економічну складові.

Ця об'єктивність пізнається і реалізується через знання, ідеї, теорії, які, у свою чергу, формують економічні засоби виробництва - конституції, закони, тарифи, гроші тощо.

Нюанси методологічних відмінностей економічних шкіл — в економічних розрахунках формування макроекономічних показників.

Виробництво, відтворення, використання економічних відносин в господарській системі відокремленого власника будується на основі регламентуючих факторів. В якості таких для різних форм організації використовуються щоразу конкретні фактори економіки: гроші, норми, тарифи, розцінки, тобто сукупність економічного інструментарію. Відтворювальні функції господарської системи безперервно зазнають змін під впливом перетворень у системі потреб. Обсяг, ієрархія і тенденція цієї сукупності

потреб з неминучістю об'єктивного процесу має свою логіку, правила, закони та ін форми перетворень організаційних начал [3].

Реальний економічний процес щоразу зосереджується в певному суспільно-історичному середовищі і персоніфікований мотиваційної структурою. Тому реальний економічний процес будується на основі цих правил, законів, закономірностей. Облікове забезпечення, як активна сторона процесу, мотивує формування економічного процесу і підпорядковує правила його організації пануючому фактору. Дана дисципліна визначальна в пізнанні економічної суті господарських процесів і є тією платформою, на основі якої бухгалтерський облік вивчає наявність і рух майна і джерела його формування в процесі розширеного відтворення. Економічна теорія вивчає економічну систему в цілому, найважливіші закони її руху, в основі яких лежать стосунки власності. Складова власності є об'єктом вивчення бухгалтерського обліку. Розвиток же основних положень економічної теорії неможливий без обробки, систематизації і узагальнення первинних даних обліку, інакше теорія перетворюється на сукупність абстрактних гіпотез.

Сутність економічних категорій доповнюють економічна статистика, фінанси, гроші і кредит і ін. Всі вони, тією чи іншою мірою, збагачують бухгалтерський облік або запозичують з нього окремі показники і поняття, що розкривають характеристики об'єктів, що враховуються в процесі розширеного суспільного відтворення.

Важливою є роль фінансів. В силу того, що глобальний світ породжує віртуальну економіку та фінанси, ця тенденція поширюється і на облік. Щоб не втратити цілком зв'язків «виробництво-споживання-ефективність», на відміну від глобальних «попит-пропозиція-споживання», за допомогою науки про фінанси вивчаються і регулюються грошові відносини, що виникають в процесі розподілу і перерозподілу вартості валового суспільного продукту, а також частини національного багатства.

Особливе місце займає взаємозв'язок бухгалтерського обліку з науковими правовими дисциплінами і правовою практикою. Господарюючі суб'єкти і держава діють в певному правовому середовищі, що фіксує і регулюючий зокрема майнові взаємини суб'єктів в процесі висновку і виконання договорів між ними. Взаємини суб'єктів з державою визначаються широким спектром законодавчих і підзаконних актів, що відносяться до різних областей права, — податковому, митному.

У сучасній глобальній економіці досить виразно простежується головне завдання обліку — багатоаспектне вимірювання й інтерпретація результатів діяльності суб'єкта господарювання та оцінка вартості його економічних ресурсів. Таке завдання надзвичайно складне і може бути реалізоване тільки реформуванням і подальшою еволюцією категоріального апарату власне обліку та методів обліково-аналітичних процедур у напрямі узгодження зі змінами в трансформації економічного середовища.

Як спеціальна галузь наукового знання, бухгалтерський облік перебуває на стадії швидкого накопичення емпіричних даних, виникнення нових теоретичних положень і методологічних підходів. Проте базова чисельність різноманітних економічних ресурсів і процесів реальної економіки зростає ще стрімкіше, на які традиційна бухгалтерська методологія ефективної відповіді не має, що є однією з проблем розвитку бухгалтерського обліку в умовах сучасної економіки.

Перелік використаних джерел:

1. Жук В.М. Розвиток регулювання бухгалтерського обліку в Україні / В.М. Жук // Агросвіт. — 2010. - № 16. - С.29-32.
2. Нечитайло А.И. Методология и концепции бухгалтерского учета: учебное пособие / А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова, И.А. Нечитайло. — Ростов н/Д.: Феникс, 2013. — 221 с.
3. Основы методологии русской экономической школы [Електронний ресурс] / В.М. Чефонов. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2011. — Режим доступа : 247с.<http://filosofia.ru/76634/>.

4. Яремко І.Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії. – Львів: Львівська політехніка, 2010. — С.246-252.http://archive.nbu.gov.ua/portal/natural/vnulp/menegment/2010_691/38.pdf/.
5. VIII Міжнародна науково-практична конференція [Електронний ресурс] // Режим доступу : magazine.faaf.org.ua/content/view/1481/1/.
6. Предмет, цели и понятие экономической теории [Електронний ресурс] // Режим доступу : <http://finekon.ru/predmet.php>.

Соболь Г.О.,

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

ПРИНЦИПИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЯК ПРАКТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Термін «принцип» (від лат. *principium* – основа, початок) у сучасній довідковій літературі означає основне, початкове положення будь-якої теорії, вчення тощо; керівну ідею, основне правило діяльності. Наукові джерела визначають принцип як засади, основоположні ідеї, об'єктивно встановлені та такі, що адекватно відображають існуючий рівень людських знань. Принципи характеризуються універсальністю застосування, високою значущістю, імперативністю та відображають істотні положення теорії, вчення, науки, практичної діяльності.

Вивчення різних підходів до трактування поняття «принцип» дозволяє зробити висновок про те, що у поглядах вчених немає критичних розбіжностей в розумінні його сутності. Разом з тим, відмічено, що у вітчизняній системі наукових знань відсутня єдина концепція принципів організації й ведення фінансового контролю.

Принципи як основне вихідне положення наукової системи є стійкою теоретичною категорією. Вони непорушні за будь-яких обставин. Проте розвиток економіки і методології фінансового контролю привертає увагу вчених до проблеми повноти і правильності застосування принципів, зумовлюючи як розширення їх кола, уточнення ознак класифікації, так і поглиблення трактування.

Світова практика застосування принципів фінансового контролю відтворена відповідними міжнародними документами. Зокрема, Лімською Декларацією керівних принципів контролю закріплено принципи: визнання незалежності органів фінансового контролю як невід'ємного атрибута демократії та обов'язкового елементу управління фінансовими ресурсами; законодавчого закріплення інституційної, функціональної, організаційної, фінансової незалежності органів фінансового контролю; необхідності здійснення попереднього контролю та контролю за фактом, внутрішнього та зовнішнього контролю як обов'язкової умови існування фінансового контролю; гласності з обов'язковою вимогою конфіденційності інформації, комерційної та іншої таємниці, що захищається законодавством. Ці принципи виступають першоосновою фінансового контролю. Їх дотримання є важливими для 191 держави – дійсних членів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI).

Мексиканська декларація незалежності вищих органів фінансового контролю визначає дотримання принципу незалежності у юридичному й економічному аспектах, в управлінні кадрами, у сфері організації контролю і доступу контролерів до джерел інформації, у презентації результатів аудиту, визначенні змісту звітів, часу публікацій, незалежності наступного контролю. Відповідно до Мексиканської декларації незалежності вищих органів фінансового контролю побудова системи державного фінансового контролю країн – учасниць INTOSAI базується на таких принципах:

- наявність відповідної та ефективної конституційної, статутної, правової структури та фактичне застосування положень цієї структури;

- незалежність Голів та членів вищих органів фінансового контролю (в колегіальних інституціях), включаючи гарантію перебування на посаді та судовий імунітет під час виконання своїх обов'язків;
- достатньо широкі повноваження та повна свобода дій при виконанні функцій вищих органів фінансового контролю;
- необмежений доступ до інформації;
- право та обов'язок звітування щодо своєї діяльності;
- самостійність прийняття рішень стосовно змісту та часу написання аудиторських звітів, публікації і розповсюдження звітів;
- наявність ефективних механізмів реалізації рекомендацій вищих органів фінансового контролю;
- фінансова та управлінська/адміністративна самостійність, наявність (доступність) відповідних людських, матеріальних та грошових ресурсів.

Світовий досвід і міжнародні регламенти є стимулюючим фактором для становлення і розвитку власної системи фінансового контролю, слугують основою для розробки вітчизняних регламентів. Декларацією про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав – учасниць Співдружності Незалежних Держав визначає за основу принципи законності, незалежності, об'єктивності, компетентності, оперативності, доказовості, гласності, дотримання професійної етики.

Принципи фінансового контролю, закріплені міжнародними угодами, деклараціями, нормативними документами набувають практичної наповненості у державному секторі економіки. Вони знаходять продовження у нормативних документах, що регламентують діяльність суб'єктів державного фінансового контролю: Бюджетний Кодекс України, Податковий Кодекс України, Закони України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», «Про Рахункову палату», інші. Цілком очевидно, що вищезазначені принципи регламентують практичні аспекти реалізації фінансового контролю. Стандарти контролю державних фінансів містять концепції та принципи, що застосовуються під час роботи органів державного фінансового контролю та структурно складаються з базових принципів, загальних стандартів, стандартів проведення контролю та правил складання звітів.

Багатоаспектність змісту фінансового контролю зумовлює розгляду вченими і практиками його принципів під різними кутами. Принципи, які наводяться авторами у наукових працях, не суперечать, а доповнюють зміст теорії фінансового контролю.

Шевчук В. за першооснову контролю характеризує принципи ендогенності, системності, паритетності, розподілу контрольних повноважень, повноти охоплення, компаративності, релевантності, достовірності фактичної інформації, збалансованості контрольних дій, превентивності, своєчасності, ризикованості, перманентності, синергізму, самодостатності, ефективності, відповідальності, емерджентності [4, с. 60–62]. Пантелєєв В. підкреслює важливість дотримання принципів відповідальності, збалансованості контрольних дій, безперервності, взаємодії та координації, комплексності, делегування повноважень, пріоритетності, дієвості, інтеграції, підконтрольності, цільової спрямованості, превентивності контрольних дій [1, с. 74]. Дрозд І., досліджуючи державний фінансовий контроль, розкриває зміст принципів – законності, незалежності, об'єктивності, гласності, системності, відповідальності, ендогенності, розподілу контрольних повноважень, компаративності, своєчасності та превентивності контрольних дій [2]. Дробозіна Л. виокремлює принципи результативності, непідкупності, доказовості. Бурцев В. – законності, об'єктивності, незалежності, відповідальності, збалансованості, системності, гласності. Данилевський Ю. – законності, об'єктивності, незалежності, гласності, спеціалізації, підзвітності. Розглядаючи міжнародний аспект фінансового контролю Савченко Л. характеризує принципи невторчання, взаємної поваги, довіри, рівноправ'я, взаємовигідного співробітництва [3].

Окрему групу норм і правил становлять етичні принципи. Як правило, вони мають статус рекомендацій або бажаних норм професійної поведінки. Кодекс етики професійних бухгалтерів та аудиторів встановлює етичні принципи, що регулюють їх професійну поведінку. Правила поведінки ілюструють як загальні етичні принципи, що поширюються на всіх членів професійних організацій, так і для спеціалістів, що ведуть практичну аудиторську діяльність. Як фундаментальні принципи аудиту, Кодексом етики професійних бухгалтерів визначено наступні принципи: чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка, технічні стандарти, тобто професійний бухгалтер повинен надавати професійні послуги згідно з відповідними технічними та професійними стандартами. До цих принципів Пантелєєв В. П. не виділяє принцип чесність, порядність, технічні стандарти, але додає: незалежність аудитора, доброзичливість.

Існують й інші визначення груп принципів фінансового контролю. Загородній А., Вознюк Г. у фінансово-економічному словнику надають класифікацію принципів аудиту як засад, на яких базується аудиторська діяльність – визначені міжнародними стандартами аудиту (цілісність, об'єктивність, незалежність, конфіденційність, майстерність і компетентність, відповідальність, документування, планування, аудиторські свідчення (докази), система обліку і внутрішнього аудиту, звітність), етичні (об'єктивність, незалежність, доброзичливість, майстерність, компетентність, конфіденційність), методологічні (документування, планування, аудиторські докази, система обліку і внутрішній контроль, аудиторські висновки та підготовка аудиторського висновку, обмеження у висловленні аудиторської думки, обґрунтована гарантія, масштаб аудиту, відповідальність за фінансову звітність, робота, що виконується іншими фахівцями).

Зауважимо, що у фахових джерелах більш поширеним є практичний аспект при формулюванні принципів фінансового контролю. Методологічні принципи як вихідні положення наукової теорії фінансового контролю виконують функцію обґрунтування змісту та визначають напрям і спосіб вивчення предмета дослідження. Систематизація й розвиток методологічних принципів фінансового контролю є напрямом подальших наукових досліджень.

Перелік використаних джерел:

1. Пантелєєв В. П. Концепція внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств: методологія, організація, розвиток: дис. д-ра наук: 08.00.09 / В. П. Пантелєєв. – 2009.
2. Дрозд І. К. Контроль економічних систем : монографія / І. К. Дрозд. – К. : Імекс-ЛТД, 2004. – 312 с.
3. Савченко Л. А. Міжнародний фінансовий контроль: поняття, суб'єкти, принципи / Л. А. Савченко // Наше право. Науковий журнал. – 2009. – № 4. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Nashp/2009_4/Savchenk.pdf.
4. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : монографія / В. О. Шевчук. – К. : Київ. держ. торг.-економ. ун-т, 1998. – 371 с.

Тимчук С., студент,
Мукачівський державний університет

ЦІНОУТВОРЕННЯ В ГОТЕЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ

На теперішній час ціна і ціноутворення представляють один з найважливіших елементів у розвитку готельного комплексу. В процесах, що пов'язані з ціноутворенням готельних послуг, необхідне уважне вивчення усіх різних факторів, що впливають на формування цін. Від цін залежить реалізація послуг, рівень доходів, прибутки і витрати готельного комплексу, а також можливість його подальшого розвитку.

Над питанням ціноутворення в готельних підприємствах працювали: Агафонова Л.Г., Агафонова О.Є., Мунін Г.Б., Змійов А.О., Зінов'єв Г.О., Самарцев Є.В., Гаца О.О., Максимець К.П., Роглев Х.Й. [с.196].

В умовах ринкової економіки прейскуранти цін на проживання в готельних номерах встановлюються самостійно підприємством яке надає послуги у відповідності до загальних принципів ціноутворення. Ціна яка встановлюється на проживання в готелі повинна забезпечити відшкодування витрат на виробництво та реалізацію послуг, а також готель має отримати певний прибуток, що дозволив би розвивати матеріально-технічну базу та працювати на рівні конкурентоспроможних готелів.

Нині різні готелі намагаються встановлювати ціни відповідно до попиту, орієнтуючись при цьому на ціни за розміщення в місцевих готелях. Однак, на даному етапі розвитку матеріально-технічної бази галузі, такий підхід часто дискредитує готельні послуги та призводить до різкого зниження попиту на них, тому що ціна не відповідає рівню сервісу, що пропонується. Підприємствам необхідно об'єктивно оцінювати свої можливості щодо надання готельних послуг і чітко виконувати вимоги, що ставляться до готелів відповідного розряду за міжнародною класифікацією. Готелі мають підвищувати свої доходи не за рахунок необґрунтованого підвищення вартості проживання, а завдяки підвищенню якості послуг і розширенню їх асортименту.

Планування підприємством гостинності зумовлює необхідність постійного моніторингу стану ринку, готовності до ринкових коливань з метою забезпечити реалізацію стратегії саморозвитку та економічного виживання в умовах конкуренції.

До структури готельного тарифу (вартості проживання), крім вартості розміщення у номері певної категорії людей, входять такі складові, як дворазове чи триразове харчування (або лише сніданок), послуги міні-бару (напої), послуги сауни тощо, залежно від особливостей попиту клієнтів та відповідної маркетингової, продуктової політики готельного підприємства.

В основу вартості кожної послуги готельного господарства покладено її повну собівартість. Повна собівартість готельної послуги, розміщення у номері відповідної категорії, охоплює сукупність трудових, матеріальних і фінансових витрат, відображених у грошовій формі в розрахунку на одиницю послуг. Вона віддзеркалює рівень діяльності готелю пов'язаної з виробництвом і реалізацією послуг.

Для того щоб визначити вартість готельних послуг необхідно звернути увагу на:

- собівартість номерів і готельних послуг загалом;
- інвестиції, які надійшли, або план їх надходження;
- ситуацію, що склалася на основних цільових ринках;
- прибуток та повернення витрат;
- пропозиції та попит на цільовому ринку в певний час;
- можливості конкурентів;
- якість обслуговування у готелі та можливості його вдосконалення.

На прибутки готельного господарства також впливає те наскільки воно цікаве для споживачів даних послуг. Добра реклама готелю підвищує отримання прибутків і перспективи розвитку та конкурентоспроможності на ринку готельних послуг. Існує відоме правило маркетингу, відповідно до якого, необхідно надавати такі послуги, що

користуються попитом. Це означає, що процесу надання послуг повинен передувати прогноз ринкової ціни і місткості ринку.

У деяких випадках держава може втручатися в об'єктивний механізм ціноутворення за допомогою податків і зборів та шляхом фіксування цін. Ціна фіксується на певному рівні, вище або нижче якого вона не може змінюватися.

Розвиток науки та технологій, справляє вплив на удосконалення якісних характеристик готельних послуг, з іншої сторони впливає на їхні ціни. Впровадження нових технологій підвищує продуктивність праці, ефективність надання послуг, знижує витрати праці. В цих умовах відбувається відносне зниження вартості на послуги, а отже й ціни готельних послуг.

Отже, проаналізувавши широкий спектр надання послуг готельної спрямованості можна зробити висновок про те, що вони орієнтуються на споживача. Розглядаючи підприємницьку діяльність, як спосіб досягнення результату, можна стверджувати про її активний розвиток та конкурентоспроможність. Заради покращення економічної політики та досягнення більших результатів, підприємства змушені шукати ефективні джерела розвитку. Одним із таких засобів є покращення якості надання готельних послуг та нормалізації вартості. Зважаючи на стрімкий прогрес у готельній справі в Україні, можна стверджувати про позитивні зміни та різноманітності послуг на ринку.

Перелік використаних джерел:

1. Управління сучасним готельним комплексом. Навчальний посібник. - К.: Ліра-К, 2005. - 520 с.
2. Організація готельного обслуговування. Підручник- Мальська М.П
3. <http://stud24.ru/pricing/tarifi-na-cnoutvorenniya/477768-1820553-page1.html>
4. <http://gendocs.ru/v13436/?cc=6>

СЕКЦІЯ 2. АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ОКРЕМИХ ОБ'ЄКТІВ ТА ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

БЕЗРУЧУК С.Л.,
к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами
економічної діяльності,
Житомирський державний технологічний університет

ЦІННІСТЬ ТА КОРИСНІСТЬ ЯК ВИЗНАЧАЛЬНІ ЧИННИКИ ЯКОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Основним завданням бухгалтерського обліку для будь-якого суб'єкта господарювання в умовах ринкової економіки є забезпечення користувачів обліковою інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, здатних позитивно впливати на фінансовий стан підприємства.

Облікова інформація повинна сприяти ефективному вирішенню певних завдань, які стоять перед підприємством. Тому для управлінського апарату визначальним завданням є підвищення якості системи обліку, що прямо впливає на формування інформаційного забезпечення системи управління.

Основними якісними характеристиками облікової інформації є дві її складові: цінність та корисність, які часто ототожнюються. Але, не дивлячись на те, що ці поняття тісно взаємопов'язані між собою, вони не є тотожними. Корисність інформації визначається її здатністю задовольняти потреби працівника, який приймає рішення. Цінність інформації це її здатність задовольняти будь-яку потребу користувачів.

Досить часто науковці зазначають, що не вся бухгалтерська інформація є цінною (корисною). Вважаємо, що, виходячи з мети і функцій бухгалтерського обліку, вся інформація, що формується в його системі, якщо вона відповідає вимогам її вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі (нормативним, правовим, визначеним безпосередньо підприємством тощо) є цінною.

Розглядаючи цінність бухгалтерської інформації виходимо з основних функцій і завдань бухгалтерського обліку. Так, основними функціями бухгалтерського обліку є інформаційна, контрольна та аналітична. Дослідники ж, в основному, акцентують увагу тільки на першій складовій, тому й визначають цінність інформації тільки як її корисність. Насправді, інформація, що відображається в системі бухгалтерського обліку, допомагає також здійснювати контроль за діяльністю підприємства, станом активів підприємства та його зобов'язань, зокрема, в частині такого завдання як збереження майна власника. Варто зазначити, що бухгалтерська інформація може бути цінною, якщо: вона містить дані, які повністю відповідають дійсності; отримана в той час, коли є потреба в ній; не має викривлень, перекручувань. Враховуючи ці підстави, накопичена в системі бухгалтерського обліку інформація завжди є цінною з точки зору власника.

Головною метою будь-якого підприємства є підвищення ефективності діяльності, тобто цінність використовуваної інформації залежить від мети прийняття управлінського рішення. Корисною є та інформація, яка, крім наведених вище ознак її цінності, повністю задовольняє потреби користувача. Некорисною, в свою чергу, є інформація при якій відсутній будь-який вплив на діяльність підприємства та, яка знижуватиме можливість досягнення його мети.

Цінність інформації прямо пов'язана з прийняттям конкретного рішення. Найбільш цінною є своєчасно отримана інформація, вона сприяє досягненню конкретної мети. При

цьому цінна інформація для вирішення одного завдання може не мати значення для іншого.

Цінність інформації можна визначити двома шляхами:

- 1) сумою втрат, які вдалося попередити завдяки отриманій інформації;
- 2) величиною витрат на отримання необхідної інформації.

Проте, існують проблеми, які знижують цінність інформації, а саме: старіння інформації, недостатня кількість інформації та надлишкова інформація.

Старіння інформації полягає у збільшенні відмінностей між отриманими даними й реальним часом. Старіння інформації супроводжується зниженням її достовірності. Для уникнення таких ситуацій, інформація повинна бути надана працівникам вчасно для прийняття ними відповідних рішень, що сприятимуть ефективній діяльності суб'єкта господарювання.

Недостатня кількість інформації є причиною виникнення невизначеності та підвищує ризик діяльності підприємства, тобто недостатньо повна інформація може призвести до прийняття помилкових і неефективних рішень.

При надлишковій інформації виникає проблема її корисності, що знижує ефективність управління. Вона може містити дані, які повторюються і не використовуються для прийняття рішень.

З метою уникнення перенавантаження працівників надлишковою інформацією, важливою є така характеристика як конфіденційність, тобто потрібно надавати користувачу лише ту інформацію, яка стосується конкретно його повноважень та, якої достатньо для вирішення покладених на нього завдань.

Отже, інформація, яка є цінною для однієї людини, не завжди буде такою для іншої. Одна й та сама інформація відрізняється мірою важливості для різних користувачів залежно від того, де, коли, від кого, за яких обставин її отримують.

Тому, саме цінність інформації повинна лежати в основі оцінки ефективності використання управлінської інформації у процесі прийняття управлінських рішень на підприємстві.

Важливо зазначити, що інформація може бути цінною, якщо вона володіє рядом додаткових якісних характеристик, які є не менш важливими та забезпечують високий рівень інформації, і, як наслідок, ефективну діяльність підприємства, а саме: достовірність, об'єктивність, доступність, точність, адекватність, повнота, чіткість та ін.

БОНДАРЧУК В.В., магістрант

Житомирський державний технологічний університет

КЛАСИФІКАЦІЯ ВІДХОДІВ ВИРОБНИЦТВА В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

У сучасних умовах господарювання суб'єкти підприємницької діяльності прагнуть здійснювати виробничий процес, який був би безвідходним. Це означає, що виробництво повинно бути таким, щоб забезпечувати ефективно використання ресурсів та їх економію. Проте, науково-технічний прогрес ще не досяг такого рівня, за якого перероблення сировини відбувалося б без виникнення відходів.

Відповідно до Закону України "Про відходи" від 05.03.198 р. № 187/98-ВР, відходи – це будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворилися в процесі виробництва чи споживання, а також товари (продукція), що повністю або частково втратили свої споживчі властивості і не мають подальшого використання за місцем їх утворення чи виявлення і від яких їх власник позбувається, має намір або повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення.

Для відображення в бухгалтерському обліку виробничих відходів необхідно їх класифікувати, оскільки існує велика кількість різноманітних підходів до виділення класифікаційних ознак. Проте, не всі класифікаційні ознаки є цінними та необхідними для цілей управління. Одним із можливих варіантів класифікації виробничих відходів для потреб бухгалтерського обліку є класифікація за наступними ознаками (рис. 1).

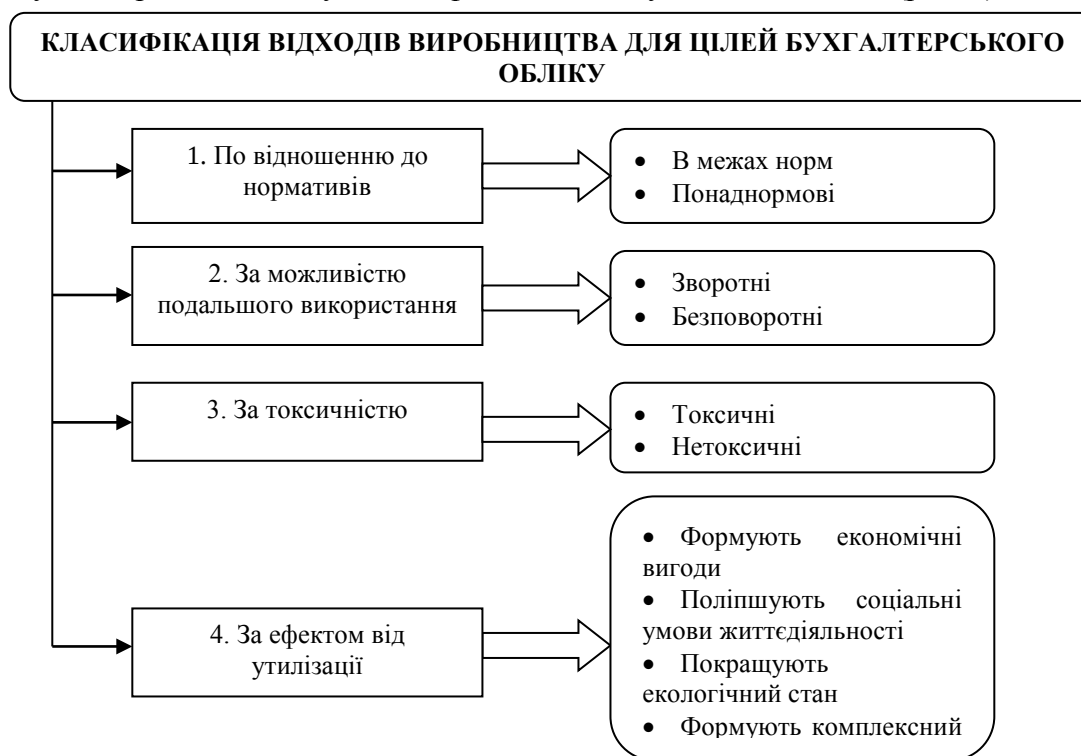


Рис. 1. Класифікація відходів виробництва для цілей бухгалтерського обліку

Отже, по відношенню до нормативів відходи поділяються на нормовані, або такі, які передбачені у тому чи іншому виробничому циклі, та понаднормові, тобто такі, які перевищують заздалегідь визначені норми. У зв'язку з цим відходи, які перевищують норму, визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони виникли.

За можливістю подальшого використання відходи поділяються на зворотні та безповоротні. Зворотні відходи – це рештки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням. Відходи можуть бути зворотними у випадку, коли від їх використання планується отримати економічну вигоду. Варто зазначити, що до зворотних відходів не можуть належати залишки матеріальних ресурсів, які передаються до інших виробничих підрозділів для виготовлення інших видів продукції, а також супутня продукція, яка утворюється одночасно з основним видом продукції в одному технологічному процесі.

Безповоротні відходи – це вторинні матеріальні ресурси, повторна переробка яких є технічно неможливою або ж економічно недоцільною. Такі відходи ототожнюють з прямими витратами виробництва.

Зворотні відходи є активами підприємства та підлягають обліку в кількісному та вартісному вимірниках, тоді як безповоротні відходи не є активами підприємства, оскільки від них не можна отримати економічні вигоди і в обліку відображаються лише у кількісному вимірнику.

Іншими словами, зворотні відходи називаються використовуваними, тобто такими, що можуть бути повторно використані для виробництва продукції і підлягають подальшій

переробці для отримання додаткової сировини, а безповоротні відходи є невикористовуваними, оскільки втратили свої властивості. Тому такі відходи в подальшому підлягають утилізації чи видаленню.

Поділ відходів на токсичні та нетоксичні зумовлений необхідністю організації їх аналітичного обліку для потреб управління ними. Облік токсичних відходів забезпечує інформаційну основу для контролю їх наявності та руху, оскільки такі відходи створюють небезпеку не тільки навколишньому природному середовищу, але й здоров'ю людини. Наявність таких відходів на підприємствах вимагає правильної організації не тільки бухгалтерського, але й податкового обліку. Це зумовлено тим, що згідно з податковим законодавством суб'єкти господарювання, які утворюють токсичні або радіоактивні відходи, зобов'язані сплачувати до державного бюджету екологічний податок. Правильно організований аналітичний облік відходів буде сприятиме правильному вибору ставки податку.

У практичній діяльності виникає потреба поділу відходів за ефектом від утилізації. Пов'язано це з тим, що кожен суб'єкт господарювання, формуючи рішення про утилізацію відходів, оцінює подальші економічні вигоди, порівнюючи витрати та вигоди. Такі економічні вигоди можуть полягати у прирості випуску продукції, прибутку, економії предметів праці, оскільки виникає можливість повторного використання відходів.

Таким чином, наведена класифікація відходів виробництва може бути корисною для використання в практиці ведення бухгалтерського обліку, при цьому забезпечувати виконання однієї з найважливіших його функцій - інформаційної.

БУРКОВСЬКА А.В.,

к. е. н., доцент кафедри фінансів і кредиту,
Миколаївський національний аграрний університет

ЮРКОВ В.О.,

магістрант,
Миколаївський національний аграрний університет

ДОЦІЛЬНІСТЬ ЗАПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У ДІЯЛЬНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

На сучасному етапі розвитку економіки в Україні утворилась нова економічна система, що побудована на ринкових відносинах. Розвиток міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізація фінансових ринків зумовили необхідність розробки єдиних стандартів бухгалтерського обліку і звітності. Якісні зміни торкнулися всіх ділянок управління, в тому числі і бухгалтерського обліку.

Оскільки, фінансова звітність є кінцевим етапом облікового процесу підприємства та основним засобом донесення фінансової інформації про нього зовнішнім користувачам, то питання вдосконалення звітності на сьогоднішній день є одним із головних при відображенні фінансово-господарської діяльності підприємств.

Фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Міжнародні стандарти фінансової звітності - прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності [1].

Фінансова(бухгалтерська) звітність підприємства являє собою систему узагальнених показників, які характеризують результати фінансово-господарської діяльності підприємства за минулий період.

Міжнародні стандарти фінансової звітності на сьогоднішній день є ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, надає можливість об'єктивно розкривати і відображати наявні фінансові ризики у суб'єктів господарювання, а також порівнювати результати їх діяльності з метою забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу для прийняття відповідних управлінських рішень. Крім того, МСФЗ якісно впливають на можливості керівництва в області управління організацією і надають значні переваги перед конкурентами. У суб'єктів, які складають таку звітність, значно зростає можливість залучити додаткові кошти для формування капіталу та потенційних інвесторів, які допоможуть забезпечити економічне зростання підприємства. У свою чергу суб'єкти, використовуючи МСФЗ, мають доступ до інформації про фінансовий стан потенційних партнерів, що слугує додатковим інструментарієм при їх виборі.

Необхідно відмітити, що МСФЗ мають рекомендаційний характер, що відповідає ринковій економіці.

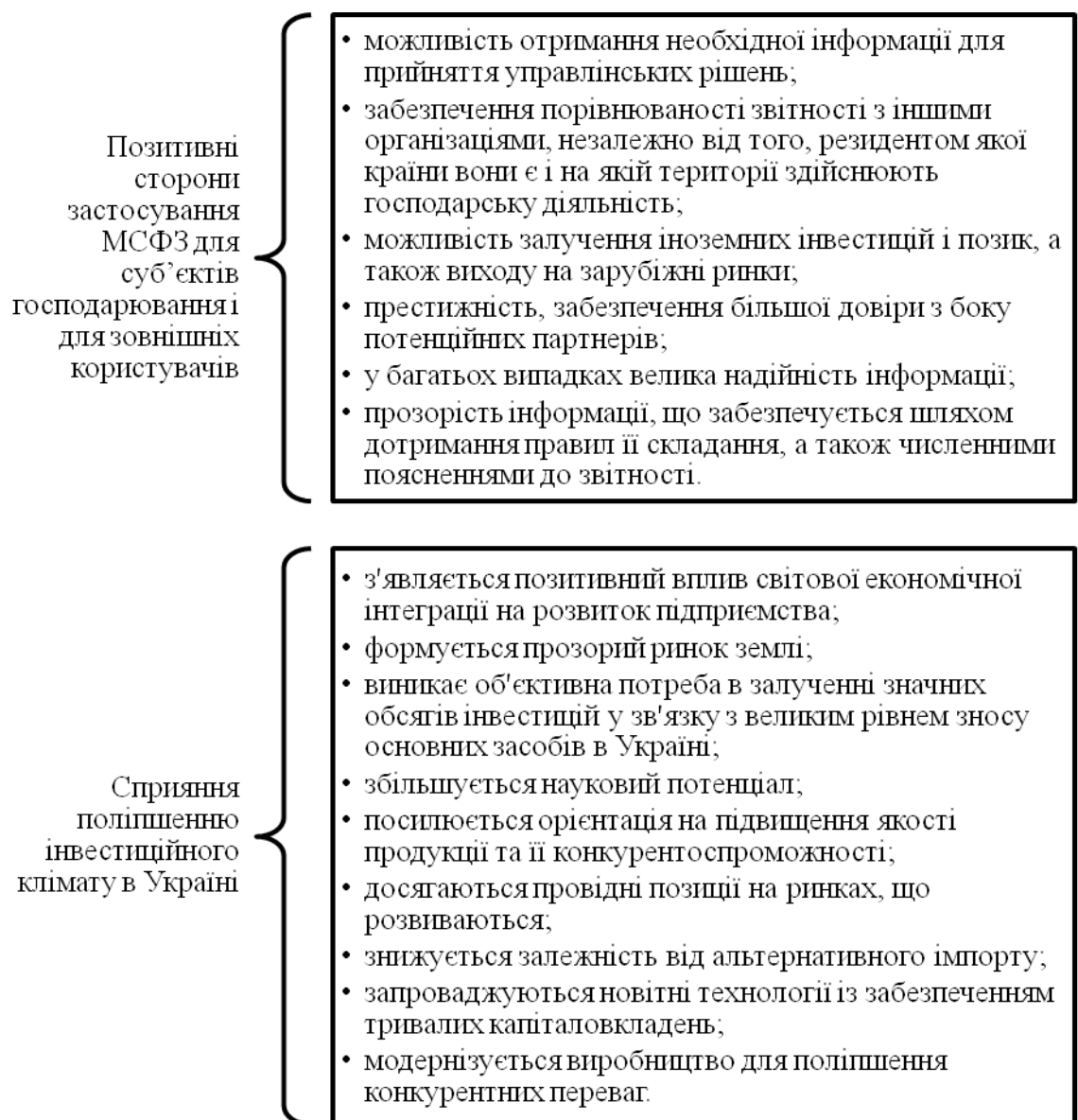


Рисунок 1 - Переваги застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності

Джерело: розробка автора з використанням [2, 3]

Запровадження принципів і методів МСФЗ в Україні здійснюється в умовах існуючої системи державного регулювання бухгалтерського обліку, що передбачає створення адекватних регуляторних передумов. Це пов'язано з тим, що правова система країни може суттєво обмежити можливості легалізації міжнародних стандартів, розроблених міжнародним неурядовим органом.

МСФЗ розроблені відповідно до Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів.

Концептуальна основа корисна для різних зацікавлених сторін:

- для тих, хто складає фінансову звітність - як у застосуванні МСФЗ, так і при вирішенні питань, які ще недостатньо розкриті у МСФЗ;
- для аудиторів - при формуванні думки відносно того, чи відповідають фінансові звіти вимогам МСФЗ;
- для користувачів фінансових звітів - при тлумаченні інформації, яка міститься у фінансових звітах, складених за МСФЗ[3].

Міжнародна практика свідчить, що звітність, сформована відповідно до МСФЗ, відрізняється високою інформативністю для користувача. Використання МСФЗ дає змогу компаніям, зокрема українським, які мають інтереси на міжнародному ринку, надати потенційним та наявним інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим сторонам прозору інформацію про свою діяльність.

Перехід українських підприємств до складання такої звітності можливий шляхом трансформації, але процес переходу супроводиться труднощами організаційного, ментального, фінансового, кадрового характеру тощо.

Однак найсуттєвішою є проблема відсутності тотожності МСФЗ і П(С)БО, які регулюють як різні аспекти визнання, оцінки й відображення в обліку його об'єктів, так і подання та розкриття інформації у фінансовій звітності.

Перелік використаних джерел:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999, № 996-XIV // Офіційний вісник України. – 1999. – № 33. – 3 верес. Із змінами, внесеними згідно із Законами N 5463-VI ([5463-17](#)) від 16.10.2012.
2. Лиса О. В. Доцільність формування фінансової звітності підприємств відповідно до вимог МСФЗ / О. В. Лиса, Р.П. Андрушко // Інноваційна економіка. –2011. – №26. – С. 110-112.
3. Попович В.І. Міжнародні стандарти фінансової звітності: необхідність запровадження/ В.І. Попович // Економічний аналіз. –2011. – №9. – С. 245-246.

ГАНЧЕВ Є.Ф., магістр,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

З 01.01.2012 р. набрав чинності Закон України № 4268-VI, яким викладено в новій редакції п. 1 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України (далі ПКУ), що змінив існуючий до зазначеної дати порядок оподаткування ПДВ діяльності переробних (м'ясо-молочних) підприємств та виплати ними дотацій сільськогосподарським товаровиробникам [1].

Фактично зазначені зміни передбачають тимчасове, до 01.01.2015 р., повернення до механізму виплати компенсації сільгосптоваровиробникам, який діяв до 31.12.2010 р., а саме: підтримку сільгосптоваровиробників у вигляді компенсації за продукцію одного

товарного виду пропорційно вартості поставлених молока та м'яса у живій вазі із розрахунку на гривню вартості без урахування ПДВ.

Відповідно до п. 1 підрозділу 2 Розділу XX ПКУ переробні підприємства відповідно до особливостей своєї діяльності ведуть окремий облік операцій з постачання власно виробленої продукції (молока, молочної сировини, молочних продуктів, м'яса, м'ясопродуктів, іншої продукції переробки тварин (шкур, субпродуктів, м'ясо-кісткового борошна)), виготовленої з поставлених молока або м'яса в живій вазі сільськогосподарськими товаровиробниками і фізичними особами, які самостійно вирощують, розводять, відгодовують таку продукцію. Норми цього пункту не поширюються на операції з постачання продукції, виготовленої переробними підприємствами з імпортованої сировини, сировини, поставленої не в живій вазі, сировини, що не є сировиною власного виробництва сільськогосподарських товаровиробників і фізичних осіб, які самостійно вирощують, розводять, відгодовують продукцію тваринництва [2]. Здійснення вказаних операцій з постачання продукції переробними підприємствами підпадають під поняття податкової пільги відповідно ст. 30 ПКУ, а оскільки така пільга стосується здійснення окремих операцій, а не виключно відповідного суб'єкта господарювання, то для таких суб'єктів застосування пільги є обов'язковим без права відмовитись від неї [2].

Основним первинним документом, що підтверджує здійснення операцій з постачання власно виробленої м'ясо-молочної продукції переробними підприємствами, є податкова накладна, в номері якої проставляється код виду діяльності «4», відповідно до абз.7 п.3 Порядку заповнення податкової накладної [3].

Переробні підприємства складають окремий Реєстр виданих та отриманих податкових накладних для обліку операцій з постачання продукції переробки на основі первинних документів. В такому реєстрі у службовому полі «024» ставиться позначка «х» для відмітки про відповідну форму податкової декларації переробного підприємства. [4]

На підставі даних обліку платники ПДВ – переробні підприємства кожного звітного місяця одночасно складають та подають протягом 20 календарних днів місяця, наступного за звітним, до органу ДПІ, крім податкової декларації з ПДВ з відміткою «х» в службовому полі «0110» - далі декларація з ПДВ загальна, також декларацію з ПДВ з відміткою «х» в службовому полі «0140» - далі декларація з ПДВ переробного підприємства, не залежно від того чи провадив він господарську діяльність. [5] У складі декларацій подаються всі необхідні додатки (у разі заповнення даних у відповідних рядках декларації) і копії записів у реєстрі виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді.

Суму ПДВ, що визначена в декларації переробного підприємства та підлягає сплаті, переробні підприємства сплачують до спеціального фонду Державного бюджету України та на спеціальний рахунок, відкритий ним в органі Державної казначейської служби, у таких пропорціях: у 2012 році - до спеціального фонду Державного бюджету України – 30 %, а на спеціальний рахунок – 70%; у 2013 році – 40% та 60% відповідно; у 2014 році – 50% та 50% [2].

Суму, призначену для перерахування на спеціальний рахунок, необхідно перерахувати на такий рахунок до 15 числа місяця наступного за звітним. Переробні підприємства використовують ці кошти виключно для виплати компенсації сільськогосподарським товаровиробникам за поставлену ними сировину власного виробництва. Компенсацію необхідно виплатити до 20 числа місяця наступного за звітним [2].

Для підтвердження перерахування сум ПДВ на спеціальний рахунок переробне підприємство разом з податковою декларацією з ПДВ переробного підприємства надає реєстр платіжних доручень про фактично зараховані на такий спеціальний рахунок кошти за звітний (податковий) період і виписку органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, з такого рахунка. Протягом 10 календарних днів після

настання граничного строку подання декларації переробне підприємство має перерахувати другу частину суми ПДВ до спеціального фонду Державного бюджету.

Бухгалтерський облік розрахунків за ПДВ ведуть на балансовому субрахунку 641 «Розрахунки за податками». В Робочому плані рахунків переробного підприємства в складі субрахунка 641 «Розрахунки за податками» є як мінімум два аналітичних рахунки з обліку ПДВ: аналітичний рахунок «Розрахунки за ПДВ», наприклад, шифр рахунка 6412, та «Розрахунки за ПДВ за операціями із заготівлі та реалізації молока, молочної продукції, м'яса та м'ясопродуктів», наприклад, шифр рахунка 6417 [6]. Кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків за ПДВ на переробних підприємствах наведено в табл. 1.

Таблиця 1.

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за ПДВ на переробних підприємствах

Дата	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
05.02	Оприбутковано молочну сировину від іноземного постачальника	201	632	50000,00
	Нараховано податковий кредит з ПДВ	6412	377	10000,00
20.02	Нараховано виручку за молочну продукцію, виготовлену з імпоротної сировини і відвантажену вітчизняному покупцю	361	701	75000,00
	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701	6412	12500,00
06.02	Оприбутковано молочну сировину від вітчизняного постачальника	201	631	50000,00
	Нараховано податковий кредит з ПДВ	6417	631	10000,00
13.02	Нараховано виручку за молочну продукцію, виготовлену з вітчизняної сировини і відвантажену вітчизняному покупцю	361	701	75000,00
	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701	6417	12500,00
14.03	Перераховано з поточного рахунку на спецрахунок суму компенсації (60%): $(12500,00 - 10000,00) * 0,60 = 1500,00$	313	311	1500,00
18.03	Перераховано зі спецрахунку компенсацію вітчизняним постачальникам сировини	685	313	1500,00
18.03	Зараховано суму ПДВ (60%) в рахунок компенсації	6417	685	1500,00
25.03	Перераховано з поточного рахунку до спеціального фонду суму ПДВ (40%): $(12500,00 - 10000,00) * 0,40 = 1000,00$	6417	311	1000,00

Картку аналітичного рахунка 6417 подано в табл. 2.

Таблиця 2

Картка рахунка 6417 «Розрахунки за ПДВ за операціями із заготівлі та реалізації молока, молочної продукції, м'яса та м'ясопродуктів»

Дата	Кореспон- дуючий рахунок	Обороти по дебету	Дата	Кореспон- дуючий рахунок	Обороти по кредиту
Сальдо	-	-	-	-	-
06.02	631	10000,00	13.02	701	12500,00
Оборот	-	10000,00	Оборот	-	12500,00
Сальдо	-	-	-	-	2500,00
18.03	685	1500,00	-	-	-
25.03	311	1000,00	-	-	-
-	-	-	-	-	-
Оборот	-	2500,00	Оборот	-	-
Сальдо	-	-	-	-	-

Таким чином, переробні підприємства ведуть відокремлений облік операцій з постачання м'ясо-молочної продукції та постачання інших товарів і послуг. На підставі даних податкового обліку переробні підприємства щомісяця одночасно складають і подають дві декларації з ПДВ: загальну та переробного підприємства, кожна з яких складається на підставі відповідного реєстру виданих та отриманих податкових накладних. Сума ПДВ, яка підлягає сплаті за підсумками поточного звітного (податкового) періоду, за декларацією з ПДВ переробного підприємства спрямовується до спеціального фонду Державного бюджету України та на спеціальний рахунок переробного підприємства у пропорціях, визначених законодавством.

Перелік використаних джерел:

1. Закон України № 4268-VI від 22 грудня 2011 року N 4268-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо підтримки сільськогосподарських товаровиробників».
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами і доповненнями).
3. Порядок заповнення податкової накладної, затв. наказом Мінфіну України від 01.11.2011р. № 1379 (зі змінами та доповненнями).
4. Порядок ведення реєстру виданих та отриманих податкових накладних, затв. наказом Мінфіну України від 17.12.2012 р. № 1340 (зі змінами та доповненнями).
5. Порядок заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість, затв. наказом Мінфіну України від 25.11.2011 № 1492 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 17 грудня 2012 року N 1342).
6. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затв. наказом Мінфіну України від 01.07.1997 року №141 (зі змінами та доповненнями)

Головачко В.М.,

к.е.н., доц. кафедри обліку та фінансів,
Мукачівського державного університету,

АКЦІЇ ТА ОПЦІОНИ У РОЗРАХУНКАХ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ

В сучасних умовах економічної кризи не кожне підприємство за отримані активи має змогу розрахуватися грошовими коштами. Тому питання розрахунків на основі пайових інструментів є актуальним на даний момент.

Проблемам розвитку та удосконалення розрахунків присвячено велика кількість наукових праць відомих вітчизняних та зарубіжних вчених: Аксьоненка А.Ф., Бланка І.О., Бутинця Ф.Ф., Валуєва Б.І., Друрі К., Завгороднього В.П., Косміної Р.М., Р.Грачової, Лапухіна В.М., Озерана В.О., Саблука П.Т., Фостера Дж., Хорнгрена Ч.Т., Шеремета А.Д. та інших.

Метою дослідження вибраної теми є висвітлення питань по регулюванню обліку виплат, які ґрунтуються на пайових інструментах, які до цього часу не мали відображення у жодному із П(с)БО.

На сьогоднішній день відомі різні види розрахунків між покупцем та постачальником зокрема: готівковими коштами, безготівковим розрахунком, векселем, бартером, акціями та опціонами на акції. Згідно П(с)БО №34 "Платіж на основі акцій" прийнятий у грудні 2008р. визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу та/або коштів (інших активів), а також її розкриття у фінансовій звітності [1].

Акція – це цінний безстроковий папір, що засвідчує корпоративне право (право власності) на частину (пай) у статутному капіталі юридичної особи, включаючи право на визначення та отримання відповідної частини прибутку (дивідендів).

П(С)БО 34 визначає такий новий термін як опціон на акції - договір, який надає утримувачеві право (але не зобов'язує) підписатися на акції підприємства з фіксованою ціною або ціною, яку можна визначити на конкретний період. Опціони мають внутрішню та часову вартість [2, ст.43].

Внутрішня вартість – це різниця між справедливою вартістю базисного активу (акцій) і ціною виконання опціону, простіше кажучи це та сума, яку може виграти власник опціону, якщо вирішить виконати його у цей момент.

Ціна виконання – це ціна, за якою власник опціону може купити відповідні акції. У нашому випадку базисним активом є акції, які постачальник при виконанні опціону придбаває.

Тимчасова вартість – це додаткова сума, яку покупець опціону готовий викласти понад його внутрішню вартість [2, ст.43].

Облікова методика відображення операцій розрахунків за отримані активи пайовими інструментами залежить від того, до яких із трьох типів належить та чи інша угода.

- угоди, за умовами яких компанія у вигляді відшкодування за отримані активи розраховується власними пайовими інструментами;

- угоди, за умовами яких компанія у вигляді відшкодування за отримані активи зобов'язується розрахуватися у грошовій формі, але у сумі, що визначається виходячи з вартості пайових інструментів;

- третій вид угод – це угоди, за умовами яких компанії або її постачальнику надано право вибору оплати пайовими інструментами компанії чи коштами.

Товари, що отримуються компанією в обмін на пайові інструменти, оцінюються за їхньою справедливою вартістю на дату отримання, але тільки якщо така вартість може бути достовірно визначена.

Справедлива вартість пайових інструментів визначається на дату складання, тобто на дату, коли зафіксовано згоду постачальника на отримання пайових інструментів або оплати в грошовій формі.

Виходячи з угоди, за якою розраховуються пайовими інструментами, а отримані активи оцінюються за справедливою вартістю, то такою буде контрактна вартість отриманих компанією активів, тобто загалом та сума, на яку постачальник виставляє компанії рахунок [3, ст. 38].

У разі якщо в угоді, що ґрунтується на пайових інструментах, справедлива вартість отриманих активів перевищує справедливу вартість зобов'язань, що погашаються у грошовій формі, то в обліку це перевищення відображається як збільшення капіталу.

Угоди, які завершуються грошовими виплатами, розмір яких залежить від стану фондового ринку, відрізняються від угод, які завершуються передачею пайових інструментів, тим, що у першому випадку контрагент має право на приріст фондової вартості (право на подорожчання акцій), у другому – право на отримання більшої кількості пайових інструментів, ніж було спочатку обумовлено. Тобто величина зобов'язань залежить від ринкової ціни опціону на акції [3, ст. 40].

Отже, витрати які підприємство несе за отримані активи залежать від обставин, якими ці операції завершуються: або збільшення при зростанні фондової вартості акцій, або передачі більшої кількості пайових інструментів, ніж було спочатку обумовлено. Для першого випадку бухгалтерський облік передбачає коригування зобов'язань, для другого – лише коригування кількості пайових інструментів, що підлягають передачі.

Перелік використаних джерел:

1. Наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2008 року № 1577 Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 34 “Платіж на основі акцій”
2. Р.Грачова.”Розрахунки за участю інструментів власного капіталу”- “Дебет-кредит” №6/2008;
3. Р.Грачова “Акції та опціони у розрахунках за постачання” - “Дебет-кредит” №10/2008;

ГОЛУБКА Я.В., к.е.н.,
ГЕЛЕТЕЙ Т.І., студентка,
Мукачівського державного університету

ОПТИМІЗАЦІЯ СПЛАТИ ПОДАТКІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Будь-який підприємець, починаючи власну справу, планує отримати максимальний фінансовий результат при мінімальних витратах. І одним з головних завдань стає вибір найкращого шляху управління фінансовими ресурсами підприємства. Такий вибір відбувається на різних етапах функціонування підприємства. Одним із способів його досягнення є податкове планування через оптимізацію податкових платежів.

На сьогоднішній день вітчизняне податкове законодавство не передбачає визначення і взагалі не звертається до поняття «податкова оптимізація» і критеріїв, які б дозволили провести чітке розмежування між законним зменшенням податкових зобов'язань (податковою оптимізацією) та ухиленням від сплати податків. Використовуючи наукову літературу зарубіжних авторів, а також деякі роботи вітчизняних фахівців, можна відокремити поняття “ухилення від оподаткування” та “оптимізація оподаткування”, оскільки ці поняття дуже часто ототожнюють, але це зовсім не так. Оскільки ухилення від оподаткування – це дії платника, спрямовані на незаконне скорочення розміру своїх зобов'язань зі сплати податків. А оптимізація оподаткування – це дії платника, спрямовані на зменшення власних податкових зобов'язань, але за умови, що такі дії повністю відповідають чинному законодавству [3].

Головною відмінністю між ухиленням від сплати податків і оптимізацією є протиправність першого явища і правомірність другого. Іншими словами, відмінність ухилення сплати податків від податкової оптимізації полягає у виборі шляху досягнення платником податків зниження податкового зобов'язання. Не існує способів законного і легального ухилення від сплати податків [2].

На практиці податкова оптимізація знаходить свій вираз у виборі платником податків найбільш привабливих форм здійснення економічної діяльності з метою обчислення оптимальної суми податків в конкретних умовах господарювання згідно з чинним законодавством. А саме, оптимізацію оподаткування слід розглядати як систему заходів, здійснених у межах чинного законодавства, спрямованих на зменшення податкових платежів, до яких належать – розробка і реалізація схем спрямування фінансових потоків, господарських операцій, обрання виду діяльності, використання пільг, законодавчих прогалин, правильне формування облікової політики підприємства, застосування деякої сукупності методів, що дозволяють знижувати податковий тягар для платника податків у процесі його діяльності. Оптимізація оподаткування реалізується шляхом: перенесення термінів виникнення податкових зобов'язань на інші періоди; передання податкових зобов'язань іншим особам; зменшення податкових зобов'язань (шляхом переносу бази оподаткування, зменшення бази оподаткування) [1].

Щодо інструментів податкової оптимізації, вони є вигідними з точки зору фінансового менеджменту: грошові кошти залишаються у розпорядженні підприємства і дають прибуток, не зменшується сума оборотних коштів (а це особливо актуально, коли їх не вистачає), що також сприяє збільшенню прибутку, і тому подібне.

Самі по собі дії, направлені на раціональне використання ресурсів платника податків не є порушенням. Разом з тим, важливо не пропустити той момент, коли податкова оптимізація перестає бути такою і набуває ознак податкового правопорушення або злочину. Адже ст. 67 Конституції України закріплює обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

З вищевикладеного, можна сказати, що для досягнення певних успіхів в підприємницькій діяльності слід не забувати про оптимізацію податкових платежів. Але тим не менше, відрізнати оптимізацію від ухилення за ознакою свідомого і цілеспрямованого діяння. Відповідно, правова «межа» у цьому питанні повинна приводитись, виходячи із відвертості і достовірності свідчень платника податків. Оптимізація оподаткування передбачає: мінімізацію податкових виплат та недопущення штрафних санкцій з боку фіскальних органів. Це досягається правильністю нарахування і своєчасністю сплати податків, що нерозривно пов'язано з податковим плануванням. Таким чином оптимізація податкових платежів є важливою складовою частиною системи операційної діяльності підприємства і формування його податкової політики на майбутній період.

Перелік використаних джерел:

1. Шолудько Д., Попович В. Податкове навантаження та тінізація суспільно-економічних відносин: з'язки, залежності, засоби протидії. // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – №3(17). – 2002.
2. Карауш В. В. Податкове навантаження на підприємства в Україні та країнах ЄС // Матеріали I Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Проблеми формування нової економіки ХХІ століття». – 2008.
3. Мерчук Ю. Оптимізація оподаткування: суть та шляхи здійснення [Електронний ресурс] / Мерчук Ю.- Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/5439/1/82.pdf>
4. Каменський Д. В. Податкова оптимізація та податкове ухилення у США: особливості відмежування [Електронний ресурс] / Каменський Д.В.- Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvmgu_yur/2011_2/Kamensky.pdf

ДАНЬКІВ Й.Я., к.е.н., професор кафедри обліку та фінансів,
Мукачівського державного університету,
ОСТАП'ЮК М. Я., к.е.н., професор кафедри економіки,
Тернопільської філії Європейського університету,
ЦЕНКЛЕР Н. І., к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Ужгородського торговельно-економічного інституту,
Київського національного торгово-економічного університету

ОБЛІКУ ВИТРАТ І ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПЕРЕВЕЗЕНЬ

Виробнича діяльність підприємств автомобільного транспорту загального користування досить різноманітна. Вони виконують основний об'єм перевезень на внутріміських, внутріобласних, міжміських та міжнародних магістралях. За формою власності, автотранспортні підприємства (АТП) поділяються на державні, із змішаною формою власності та приватні. За цих умов важливе значення на підприємствах автотранспорту має належна організація обліку. Якщо в плані обліку основних засобів, матеріальних цінностей, заробітної плати, відрахувань на соціальні потреби, грошових коштів та інших об'єктів обліку існує майже єдина, характерна для всіх галузей України методика, то в плані обліку і калькулювання автомобільних послуг, на сьогодні немає чіткої облікової політики. Тому у статті нами запропонована методика обліку витрат і калькулювання собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті України з врахуванням набутого теоретичного та практичного досвіду.

Автомобільний транспорт України як державного, так і приватного сектору поділяється на вантажний, пасажирський та транспортно-експедиційний.

Вантажний автотранспорт організаційно формується в автотранспортні

підприємства (АТП). Основу виробничої бази АТП складають автомашини, причеи і напівпричеи, тобто рухомий склад, на якому здійснюються автомобільні перевезення. Автомобільні перевезення за місцем їх здійснення поділяються на внутріміські, внутрірайонні і міжміські. Згідно з таким поділом ведеться окремо і облік перевезень за кожним видом. Крім цього, в АТП ведеться облік рухомого складу за їх моделями, це пов'язано з різною вантажопідйомністю (тонни перевезеного вантажу), що є основним показником діяльності автопідприємств цього виду.

У структурних підрозділах транспортних підприємств, виділених в окремі виробничі одиниці, які відносяться до інших галузей народного господарства (промисловість, будівництво та інші), застосовуються типові положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) відповідних галузей.

Планування собівартості перевезень (робіт, послуг) є складовою частиною плану економічного та соціального розвитку транспортного підприємства, який розробляється ними самостійно на підставі показників планового обсягу перевезень вантажів і пасажирів та інших робіт і послуг, роботи рухомого складу, продуктивності праці, фонду її оплати та інших.

Розрахунки собівартості перевезень на міжнародному сполученні здійснюються у гривнях згідно з відповідним офіційним курсом Національного банку України.

Розрахунки планової величини собівартості використовуються для визначення прибутку, оцінки економічної ефективності заходів щодо покращення експлуатації транспортних засобів, підвищення технічного рівня транспорту, прогнозування тарифів і цін.

Метою обліку собівартості наданих т споживачам транспортних послуг є своєчасне, повне та достовірне визначення фактичних витрат на перевезення та інші роботи і послуги, що виконані транспортними підприємствами, включаючи видатки в іноземній валюті, перераховані у гривнях відповідно до офіційного курсу Національного банку України, а також непродуктивних витрат і видатків, допущених на окремих ділянках роботи.

Дані обліку собівартості використовуються для оцінки фінансово-господарської діяльності на транспортних підприємствах та їх структурних підрозділах, виявлення резервів скорочення втрат.

Калькулювання собівартості перевезень (робіт, послуг) є важливим засобом для проведення якісного аналізу витрат транспортних підприємств та організацій, обґрунтування проведення організаційно-технічних заходів.

До собівартості перевезень (робіт, послуг) включаються витрати трудових і матеріальних ресурсів, витрати на відтворення основних виробничих засобів та інші поточні витрати, пов'язані із здійсненням перевезень (робіт, послуг).

До складу витрат, що включаються до собівартості перевезень (робіт, послуг), належать затрати, безпосередньо обумовлені технологією та організацією процесів перевезень вантажів і пасажирів та інших робіт і послуг.

Порядок відображення витрат у бухгалтерському обліку регламентується П(с)БО 16 "Витрати" [11].

Важливішими видами витрат підприємства автотранспорту є: витрати на придбання паливно-мастильних матеріалів (ПММ); амортизаційні відрахування; витрати на ремонт і технічне обслуговування рухомого складу; заробітна плата водіїв; сплата податків і зборів.

До ПММ належать: паливо (бензин, гас, дизельне паливо, газ), масла (моторні, трансмісійні, спеціальні), консистентні мастила і спеціальні рідини (гальмівні, амортизаційні).

Можна виділити два основні види заправлення автомобільного транспорту: через стаціонарні пункти заправлення машин на виробничих дільницях свого підприємства, а також через пости заправлення транспортних засобів мастилами в пунктах технічного

обслуговування або в ремонтних майстернях і через сторонні автозаправні станції (далі – АЗС).

Облік нафтопродуктів у місцях зберігання ведеться матеріально-відповідальними особами в картках складського обліку згідно з типовою формою № М-12 первинної облікової документації Міністерства статистики України або в книгах, що містять реквізити, які вказуються в картках складського обліку, окремо по кожному найменуванню й марці нафтопродукту.

На стаціонарних пунктах заправлення транспортних засобів облік нафтопродуктів (їх приймання) ведеться в одиницях маси, а відпуск в баки транспортний засіб – в одиницях об'єму. Для їх визначення матеріально-відповідальними особами періодично проводиться замірювання густини паливно-мастильних матеріалів.

Видача водіям нафтопродуктів здійснюється з вимірюванням відпущеної кількості пального в одиницях об'єму (літрах), мастил – в одиницях маси (кілограмах).

Кількість відпущених нафтопродуктів записується до відомості обліку видачі нафтопродуктів за формою № 38-НП (додаток 38 до Інструкції №81/38, [12], в якій за отримані нафтопродукти розписується водій, а в подорожньому листі – матеріально-відповідальна особа, що відпустила нафтопродукт.

Звіт разом з документами про оприбуткування й витрати в терміни, встановлені керівником підприємства, направляється до бухгалтерії підприємства і є підставою для відображення обліку руху нафтопродуктів.

Бухгалтерський облік нафтопродуктів автопідприємство веде на субрахунку 203 “Паливо” рахунка 20 “Виробничі запаси”. До цього рахунку підприємство також може відкривати відповідні субрахунки: 2031 “Нафтопродукти на складах”; 2032 “Нафтопродукти, закуплені на автозаправочних станціях (далі – АЗС)”; 2033 “Паливо в баках транспортних мір повної місткості”; 2034 “Газоподібне паливо”; 2035 “Тверде паливо”.

Списання пального з підзвіту водіїв на витрати проводиться через дебет рахунку 803 на підставі даних місячних накопичувальних відомостей в межах нормативного списання. Вартість перевитраченого пального утримується за рахунок водія, якщо встановлено його провину, або за рахунок власних коштів підприємства, якщо провину водія не виявлено.”

До обліку зносу автомобільного транспорту в сумі нарахованої амортизації згідно Планом рахунків використовується пасивний балансовий рахунок 131 “Знос основних засобів”.

У зв'язку з тим, що формування собівартості послуг (робіт, товарів, продукції) здійснюється щомісяця, нарахування зносу доцільно провадити за нормою амортизації в розмірі 1/3 від встановленої величини.

Згідно з Планом рахунків нарахована амортизація з кредиту рахунка 131 “Знос основних засобів” списується до дебету рахунка 831 “Амортизація основних засобів”, а потім – із кредиту рахунка 831 до дебету рахунка 23 “Виробництво” (91 “Загальновиробничі витрати”).

Наступна стаття витрат підприємства автотранспорту – витрати на ремонт і технічне обслуговування (далі – ТО) рухомого складу

В регістрах бухгалтерського обліку витрати на проведення ТО, що складаються, як правило, з витрат на придбання матеріальних цінностей, оплату праці виконавців, відображаються такими записами: на вартість списаних зі складу матеріальних цінностей, виданих для виконання ТО автотранспорту, згідно з Планом рахунків -- Дт 801 “Витрати сировини і матеріалів”, Дт 803 “Витрати палива і енергії”, Дт 806 “Витрати запасних частин” – Кт 201 “Сировина і матеріали”, Кт 203 “Паливо”, Кт 207 “Запасні частини” із щомісячним списанням фактичних витрат по виконаних ТО з кредиту рахунків 801, 803, 806 по дебету рахунка 23 “Виробництво” (91 “Загальновиробничі витрати”).

Основою для списання запасних частин на ТО та ремонт транспорту є лімітно-забірні картки, які відкриваються на кожен автомобіль окремо, відповідальним працівником ремонтної служби і передаються на склад, а в кінці місяця – в бухгалтерію.

Враховуючи специфіку ремонтів автомобілів, на великих автомобільних підприємствах рахунок 207 рекомендується поділяти на такі субрахунки: 2071 – запасні частини на складі; 2072 – вузли та агрегати на складі нові; 2073 – вузли та агрегати до капітального ремонту; 2074 – вузли та агрегати після капітального ремонту.

Такий поділ є необхідний тому, що вартість вузлів та агрегатів є значною, після їх поломки здебільшого проводиться ремонт чи реставрація (як господарським способом, так і спеціалізованими ремонтними підприємствами), з оприбуткуванням на склад з подальшим використанням. На відміну від запасних частин видача із складу вузлів та агрегатів проводиться за вимогами при наявності спеціального акту на списання з транспортного засобу і оприбуткування на склад пошкоджених агрегатів.

Списання акумуляторних батарей для встановлення на автомобіль відбувається тільки в обмін на зняту акумуляторну батарею, за наявності акту на її списання, який підтверджує неможливість її використання.

Списання автомобільних шин здійснюється залежно від пробігу шини. Витрати, пов'язані із заміною автомобільних шин і акумуляторів, протягом звітного періоду збираються, згідно з Планом рахунків, – по дебету рахунка 806 “Витрати запасних частин” у кореспонденції з кредитом рахунка 207 “Запасні частини” і в кінці періоду списуються по дебету рахунка 23 “Виробництво” (91 “Загально виробничі витрати” з наступним розподілом) із кредиту рахунка 806.

Наступна стаття витрат – витрати на оплату заробітної плати водіям. Підставою для її нарахування є подорожні листи, табель виходу на роботу.

У бухгалтерському обліку нарахування заробітної плати водіям й обов'язкових зборів відображається таким записом: Дт 81 “Витрати на оплату праці” (відповідні субрахунки) – Кт 661 “Розрахунки за заробітною платою”, а потім Дт 23 “Виробництво” – Кт 81 або відразу Кт 661 – Дт 23 (якщо підприємство не використовує рахунки класу 8 “Витрати за елементами”).

Виходячи з вище наведеного, автотранспортне виробництво зв'язано з масовим випуском продукції, яка не складається з окремих частин, вузлів, деталей. Визначення собівартості послуг транспортного підприємства не вимагає застосування складних методів, через те, що ця продукція має масовий характер, виробляється простим способом і немає залишків незавершеного виробництва на кінець звітного періоду. Облік витрат на автомобільні перевезення та послуги здійснюється в цілому по транспортному процесу, без розподілу їх за окремими переділами (фазами), тому на автомобільному транспорті застосовується простий метод калькулювання, який має свої різновиди: однопередільний та однопроцесний. Останній якраз і відповідає калькулюванню собівартості автомобільних перевезень. Однопроцесний метод, як правило, застосовується у виробництвах з простим технологічним процесом, який легко ділиться на окремі переділи (фази) і в ході якого виробляється однорідна продукція, що немає напівфабрикатів та незавершеного виробництва. Це, так би мовити, основний метод калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг АТП. Позамовний метод застосовується при визначенні собівартості капітальних та поточних ремонтів автомобілів та агрегатів.

Важливим є впровадження нормативного методу обліку витрат на виробництво, який дозволяє групувати фактичні витрати виробництва в калькуляціях за видами перевезень на витрати за нормами, змінами і відхиленнями від встановлених норм. Таке узагальнення витрат дозволяє визначити, за якими статтями калькуляції не дотримуються встановлених на звітний період норм, а також виявити причини та винних відхилень, з метою їх подальшого недопущення.

Перелік використаних джерел:

1. Базиліук А.В., Малишкін О.І. Бухгалтерський і податковий облік автотранспорту та перевезень. Навч. посіб./ [А.В.Базиліук](#), О.І. Малишкін. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 256 с.
2. Закон України Про автомобільний транспорт, прийнятий Верховною Радою України від 05.04.1998 р.
3. Закон України Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні, прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999 р. № 996-XIV.
4. Закон України Про податок із власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів, прийнятий Верховною Радою України від 11.12.1991 р. № 1963-XII.
5. Податковий кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 02.12. 2010 р.
6. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65.
7. Норми витрат пального і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 10.02.1998 р. № 43.
8. Норми експлуатаційного пробігу автомобільних шин, затверджені наказом Міністерства транспорту України №420 від 18.12.1997року.
9. Остап'юк М.Я., Остап'юк Ю.М. Бухгалтерський облік на автомобільному транспорті: навч. та практ. посіб./ [М.Я.Остап'юк](#), Ю.М. Остап'юк. – Тернопіль: СМП «Мережа», 1998. – 42 с.
10. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затверджене наказом Міністерства транспорту України від 30.03.1998р. №102.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений наказом Мінфіну України від 31.12.1999 р. № 318.
12. Порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску й обліку нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України всіх форм власності: Інструкція №81/38, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 7.10.99 р. за №685/3978.

Дорошенко О.О., к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Національний університет водного господарства
та природокористування, м. Рівне

РОЛЬ БУХГАЛТЕРА БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ У ПІДВИЩЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

У сучасних умовах світових фінансових криз і обмежених обсягів бюджетного фінансування особливої значущості набувають питання ефективності використання бюджетних коштів. Згідно сучасних європейських підходів значно зростає роль фінансового управління і контролю в оцінці використання бюджетних коштів та державного майна. Своєчасно виявити можливі недоліки в управлінні фінансовими ресурсами та вжити необхідних заходів для підвищення ефективності їх використання дозволяють служби внутрішнього аудиту. В Україні, починаючи з 2013 року, розпочався процес створення таких служб в установах державного сектора. У цьому контексті слід відзначити, що функціонування служб внутрішнього аудиту в кожній бюджетній установі є досить витратним і по суті недоцільним. У такому випадку функції фінансового управління та контролю можуть виконуватися головним бухгалтером установи.

Досить актуальними є наукові дослідження проф. Чумаченка М.Г. і проф. Свірко С.В. [1] щодо нового в Україні поняття «контролерство». Спираючись на зарубіжні наукові праці, зокрема на роботу Брайана Патріка Гріна [2], вчені відзначають, що за визначенням проф. Гріна, контролер, в перекладі «головний бухгалтер-аналітик»,

обробляє і аналізує поточну достовірну фінансову інформацію, у результаті чого компанія отримує можливість якісно вдосконалювати певні позиції своєї діяльності; бухгалтерський облік при цьому відіграє роль «дзеркала заднього виду», яке висвітлює інформацію минулого часу. Контролеру відводиться роль «прожектора бізнесу», який дивиться в майбутнє, його основним завданням виступає формування досяжної мети компанії [1].

У країнах Євросоюзу виділяються два підходи до організації системи внутрішнього контролю. В Іспанії, Португалії та Франції має місце так званий «попередній контроль третьої особи». За цим підходом Міністерство фінансів безпосередньо бере участь у процесі здійснення попереднього контролю через присутність посадових осіб Міністерства фінансів у відповідних міністерствах, які перевіряють і погоджують управлінські рішення, пов'язані з витрачанням коштів. Так званий підхід «відповідального менеджменту» підкреслює відповідальність посадової особи, яка здійснює безпосереднє розпорядження асигнуваннями, і керівника відповідних міністерств, відомств і т.п. [3].

На сучасному етапі бюджетна система України потребує вдосконалення фінансового управління. У зв'язку з цим головні бухгалтери бюджетних установ повинні не тільки констатувати результати виконання кошторису та фінансовий стан установи, а й приймати адекватні управлінські рішення щодо цільового та ефективного використання бюджетних коштів відповідно до функціонального призначення бюджетної установи.

Перелік використаних джерел:

1. Чумаченко М.Г. Пошуки нових орієнтирів української економічної освіти у підготовці фахівців за обліковими спеціальностями: реалії вітчизняних потреб та досвід розвинутих країн Заходу / М.Г. Чумаченко, С.В. Свірко // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць. – Вип. 15. - 2010. - С.352-365.

2. Green Brian Patric, Caplan John. Controllershship: The Other Accounting Career [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.newaccountantusa.com/newsFeat/pdf/ControllershshipTheOtherAccountingCareer.pdf>

3. Даценко А.В. Проблемні аспекти державного фінансового контролю бюджетних установ та перспективи їх подолання [електронний ресурс] / А.В. Даценко, І.О. Ковальчук : – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/64014.doc.htm

ЗАХАРЧЕНКО О.М., магістр,
ВНЗ Укоопспілки

Полтавський університет економіки і торгівлі

РОЛЬ ЗВІТНОСТІ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Запорукою прибуткової діяльності торговельного підприємства є постійний контроль за станом і рухом товарних запасів у ринкових умовах. Бухгалтерська (фінансова, статистична) та наближена до неї (податкова) звітність є джерелом інформації для оцінки стану, динаміки та ефективності використання товарних запасів. Роль звітності в системі інформаційного забезпечення ефективності діяльності торговельного підприємства визначається мірою затребуваності інформації зовнішніми і внутрішніми користувачами [2].

Беззаперечною основою системи інформаційного забезпечення процесу управління і прийняття рішень є фінансова звітність торговельного підприємства [1]. Якісні характеристики фінансової звітності досягаються шляхом дотримання принципів фінансової звітності, регламентованих Законом України «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні»; систематичністю, повнотою і достовірністю відображення фактів господарської діяльності у системі обліку.

На основі фінансової звітності менеджери здійснюють моніторинг та контроль стану товарних запасів у розрізі звітних періодів, проводять аналіз та надають оцінку ефективності використання товарних запасів. Фінансова звітність є елементом інфраструктури ринкової економіки України. Узагальнення інформації фінансової звітності дає змогу формувати стратегічний напрям розвитку підприємству, розробляти та коригувати тактичні завдання управління ефективністю діяльності торговельного підприємства. Фінансова звітність торговельних підприємств дає змогу оцінити стан і виявити тенденції у зміні вартості активів, власного капіталу і зобов'язань, визначити динаміку доходів і витрат торговельної діяльності, їх вплив на формування фінансових результатів.

Форми фінансової звітності характеризують товарні запаси з різних аспектів управління: стан (Баланс / Звіт про фінансовий стан, Примітки до річної фінансової звітності), реалізацію товарів (Звіт про фінансові результати / Звіт про сукупний дохід), рух грошових коштів за операціями з товарними запасами (Звіт про рух грошових коштів), вартість товарних запасів у складі власного капіталу (Звіт про власний капітал). Крім того, фінансова звітність віддзеркалює положення облікової політики, прийняті торговельним підприємством. Форми фінансової звітності узгоджуються між собою за окремими статтями, що посилює достовірність інформації.

Важливим джерелом інформації про товарні запаси на макрорівні є спостереження, узагальнені органами державної статистики у звітних статистичних формах. Торговельні підприємства за встановленим порядком і періодичністю подають дані, необхідні для проведення державних статистичних спостережень. Така інформація є конфіденційною. Зміст інформації, структура звітів визначаються завданнями статистичного спостереження макро- та регіонального рівнів. Наразі діють 14 основних форм статистичної звітності, що складають і подають підприємства, які здійснюють внутрішню торгівлю у розрізі видів торгівлі.

Узагальнення результатів статистичного спостереження на основі інформації статистичної звітності про залишки та реалізацію товарних запасів дозволяє оцінити стан і перспективи розвитку торгівлі у регіоні, виявити групу товарів, що користується найбільшим і найменшим попитом. Поглиблений аналіз причин зміни асортименту, обсягів закупівлі і реалізації товарів є основою для формулювання рекомендацій щодо покращення торговельної діяльності з урахуванням реальності виявлених резервів.

На підприємствах торгівлі в обов'язковому порядку здійснюється податковий контроль. Для торговельних підприємств значення набуває правильність нарахування і своєчасність сплати податків, зборів, інших платежів, розмір яких зумовлений обсягами діяльності торговельних підприємств. Особливої уваги вимагає контроль розрахунку та сплати податку на прибуток торговельного підприємства, податку на додану вартість, акцизного податку тощо. Достовірна, точна інформація про величину податкових платежів відображається у відповідних формах регламентованих звітів. Формат податкової звітності підпорядковується вимогам Податкового Кодексу України. Арифметичне значення розміру податкових платежів має ув'язку із формами іншої звітності через показник обсягу реалізованих товарів за відповідний звітний період. Співставлення показників податкових декларацій за низку звітних періодів, врахування дії зовнішніх і внутрішніх факторів дає змогу визначити податкове навантаження та обґрунтувати напрями його оптимізації.

Таким чином, статті фінансової, статистичної, податкової звітності є джерелом управлінської інформації для прийняття рішень з підвищення ефективності діяльності торговельного підприємства. Зміст, якість звітності формують діловий імідж торговельного підприємства, визначають рівень довіри користувачів, підвищує прозорість

торговельної діяльності, зміцнює ділові відносини з бізнес-партнерами, що надзвичайно актуально в процесі світової глобалізації та розвитку національної економіки.

Перелік використаних джерел:

1. Верига Ю. А. Звітність підприємств : навч. посібник / Ю. А. Верига, З. М. Левченко, І. Д. Ватуля. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – К. : ЦУЛ, 2008. – 776 с.
2. Іваненко В. О. Систематизація наукових досліджень з проблем звітності підприємства / В. О. Іваненко, І. В. Семчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – № 4. – с. 53–64.

КОВАЛЬОВА Н.М., магістр,
Житомирський державний технологічний університет

ВИМОГИ ДО ЯКОСТІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Будь-яка система обліку потрібна для отримання певного обсягу інформації в тій чи іншій формі.

Одним з головних чинників забезпечення ефективності системи управління господарської діяльності підприємства є інформаційне забезпечення.

В сучасних умовах інформаційної насиченості великого значення набувають якісні характеристики інформації, які повинні забезпечувати високий рівень інформаційного забезпечення і, як наслідок, ефективність управлінських рішень.

На нашу думку, щоб забезпечити користувачів необхідною інформацією, працівник повинен мати відповідні знання, орієнтуватись в сфері діяльності підприємства, вміти вчасно зафіксувати отриману інформацію та її подати. Проте, навіть за умови найвищої кваліфікації персоналу, головним чинником забезпечення ефективності інформаційного забезпечення є не здатність персоналу обробляти і правильно використовувати отриману інформацію, а забезпечення якісних характеристик самої інформації.

Якість інформації – це ознаки, які роблять будь-яку інформацію корисною для досягнення цілей, що стоять перед користувачами. Чим вищою є якість інформації, тим більша її здатність повністю забезпечити потреби користувачів.

До якісних характеристик, які забезпечують високий рівень інформації, і, як наслідок, ефективність прийняття управлінських рішень належать:

1) згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» - дохідливість та зрозумілість, доречність, достовірність та зіставність.

2) згідно Концептуальної основи фінансової звітності, інформація повинна бути доречною, суттєвою, правдивою, зіставною, своєчасною та зрозумілою.

Після дослідження якісних характеристик облікової інформації, на нашу думку, необхідно визначити вимоги до якості облікової інформації (рис.1).

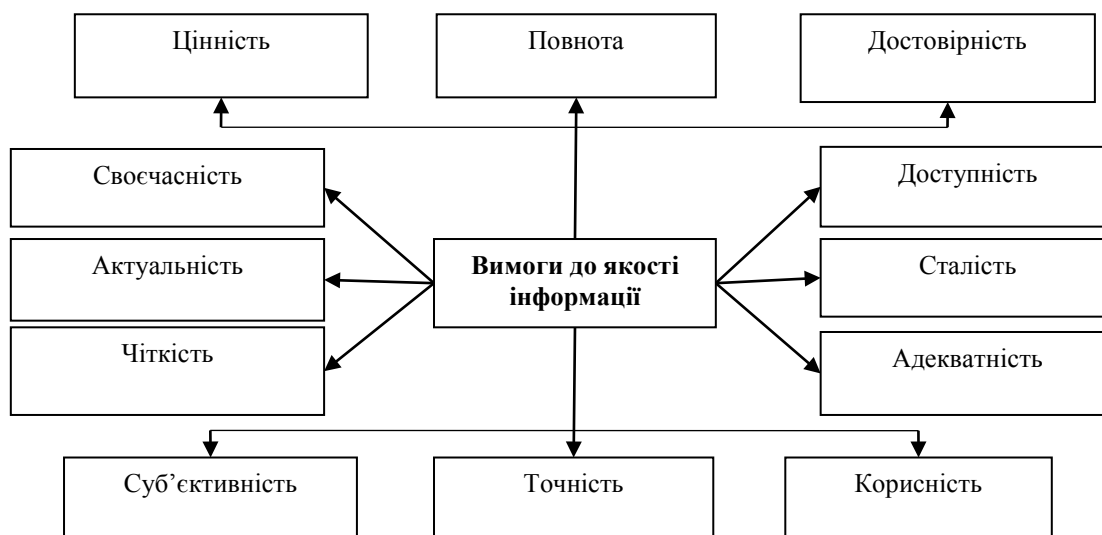


Рис. 1. Вимоги до якості облікової інформації

Без дотримання наведених вимог виникатиме нестача якісної інформації, що унеможливить отримання повної інформації про предмет, а також об'єктивної оцінки ситуації, яка аналізується. У свою чергу, це перешкоджає прийняттю правильного рішення. Також, варто пам'ятати про те, що надмірна кількість інформації спричиняє її більшу трудомісткість зведення, обробки, аналізу, узагальнення та може призвести до неточних висновків.

Визначено, що деякі вимоги до якості облікової інформації перекликаються з її якісними характеристиками.

Зазначимо, що значна увага приділяється питанням достовірності інформації.

Достовірність інформації можна визначити як її здатність відображати реально діючі об'єкти з необхідною точністю. Варто відмітити, що достовірність інформації є невід'ємною складовою цінності, тому що при використанні даних, які не відповідають реальності, управлінська мета може бути не досягнута або досягнута не в повній мірі.

Проте, виникають ситуації, коли неможливе формування достовірної інформації, оскільки система бухгалтерського обліку постійно вдосконалюється та постійно змінюється існуюча нормативна база.

Отже, інформація вважається достовірною, якщо вона не містить суттєвих помилок, є неупередженою, і користувачі можуть покластися на неї настільки, наскільки вона відображає або, як очікується, буде відображати реальний стан справ на підприємстві.

Виділяють таку якісну характеристику інформації, як об'єктивність, яка також може вплинути на її цінність та результативність управлінського рішення.

Інформація вважається об'єктивною, якщо вона не залежить від будь-якої думки. Тому, об'єктивна інформація може бути сформована тільки неупередженими особами, які можуть незалежно відобразити у документах необхідні дані. У особи, що надає інформацію має бути відсутня особиста зацікавленість у викривленні фактів.

Такі характеристики як достовірність, об'єктивність та якість облікової інформації є важливими як окремо, так і у взаємозв'язку між собою.

Тому можна зазначити, що від якісного показника залежить позитивний результат майбутніх дій керівника. При цьому, інформація вважається достовірною та об'єктивною, якщо вона відображає реальні факти без перекручувань та не залежить від думки будь-якої особи. Саме достовірність та об'єктивність є тими властивостями інформації, які достовірно відображають факти господарської діяльності підприємства.

Отже, їх взаємозв'язок полягає у доповненні характеристик одна одною, що забезпечує надання повної інформації, яка є цінною, достовірною та корисною для користувачів.

ПОРЯДОК ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК, ДОПУЩЕНИХ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ ЗА МИНУЛІ РОКИ

В процесі виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення та зберігання облікової інформації можуть виникати помилки. Порядок виправлення помилок в первинних документах та облікових регістрах регламентовано Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку та Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку.

Помилки, допущені в поточному звітному періоді, найчастіше виявляються бухгалтером у процесі ведення бухгалтерського обліку і не потребують коригування показників фінансової звітності підприємства. Помилки ж минулих років потребують коригування показників регістрів бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Відповідно до абз.4 п. 9 Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку (далі Методичні рекомендації) «Виправлення помилок минулих років оформлюється у місяці виявлення помилки Бухгалтерською довідкою, в якій наводиться зміст помилки, сума та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку, якою виправляється помилка. У місяці складання Бухгалтерської довідки її дані записуються до відповідного регістру бухгалтерського обліку і Головної книги» [1]. Доповнює порядок виправлення помилок Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (далі Положення), в пп.4.3 п. 4 якого встановлено: «Помилки в облікових регістрах за минулий звітний період виправляються способом сторно. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, в яку помилка (сума, кореспонденція рахунків) заноситься червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або із знаком "мінус", а правильний запис (сума, кореспонденція рахунків) заноситься чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до облікового регістру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис та відображається правильна сума і кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку. Довідка має наводити причину помилки, посилання на документи та облікові регістри, в яких допущено помилку, і підписується працівником, який склав довідку, та після її перевірки - головним бухгалтером» [2].

Якщо Методичні рекомендації та Положення встановлюють порядок виправлення всіх помилок минулих років, то П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" (далі – П(С)БО 6) регламентує порядок виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, і тільки тих, які впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку). Так, відповідно до п.4 П(С)БО 6 «Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)» [3].

Таким чином, помилки, допущені при складанні фінансових звітів у попередніх роках, можна поділити на дві групи – помилки, що впливають на величину нерозподіленого прибутку, і помилки, що не впливають на величину нерозподіленого прибутку. Відповідно якщо помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку, то вони викликають зміни у Балансі (Звіті про фінансовий стан) та Звіті про власний капітал, адже стаття «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» міститься лише у цих двох формах фінансової звітності. Якщо ж помилки не впливають на величину нерозподіленого прибутку, то вони можуть викликати зміни у будь-якій формі фінансової звітності.

Отже, якщо узагальнити вимоги та рекомендації вищевказаних нормативно-правових документів, то можна запропонувати таку послідовність кроків виправлення помилок минулих років:

- 1) З'ясувати сутність помилки, її вплив на величину нерозподіленого прибутку (непокритих збитків).
- 2) Скласти Бухгалтерську довідку, в якій наводиться зміст помилки, сума та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку, якою виправляється помилка. Зверніть увагу, згідно з Положенням «Довідка має наводити причину помилки, посилання на документи та облікові реєстри, в яких допущено помилку, і підписується працівником, який склав довідку, та після її перевірки - головним бухгалтером» [2].
- 3) Зробити відповідні записи у відповідних реєстрах бухгалтерського обліку і Головній книзі у місяці складання Бухгалтерської довідки.
- 4) Відкоригувати відповідні статті форм фінансової звітності (активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат тощо) того року (тих років), на який (які) виправлені помилки вплинули.
- 5) Повторно відобразити відповідну порівняльну інформацію у фінансовій звітності (цього вимагає п.5 П(С)БО 6).

Щодо останнього кроку, то треба зауважити таке. Підприємство повторно оприлюднює інформацію про виправлення помилок у фінансовій звітності за попередні роки або у текстовій частині Приміток до річної фінансової звітності зазначає про недоцільність оприлюднення такої інформації з урахуванням встановленого підприємством *порогу суттєвості* за рекомендаціями, викладеними в листі Мінфіну від 29 липня 2003 року № 04230-04108 [4], та встановленими в п. 2.20 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [5].

Якщо основні кроки виправлення помилок минулих років є послідовними і зрозумілими, то, на думку автора, труднощі виникають стосовно змістовного наповнення деяких кроків виправлення помилок минулих років. На нашу думку, методика виправлення помилок минулих років, що викладена у п.4.3 п. 4 Положення, може застосовуватися виключно для помилок, що не впливають на величину нерозподіленого прибутку. Крім того, для виправлення помилок в залежності від змісту помилки може використовуватись не лише спосіб сторно, а й спосіб додаткового запису, наприклад у разі помилкового невідображення в обліку певної господарської операції взагалі. Так, якщо за допомогою способу сторно ліквідується неправильний запис і вносяться правильні записи до відповідних облікових реєстрів у місяці, в якому виявлено помилку, то зникає необхідність коригування сальдо нерозподіленого прибутку, адже в реєстрах вже вірно відображено господарську операцію.

Отже, для виправлення помилки минулих звітних періодів необхідно з'ясувати суть помилки, визначивши її вплив на величину нерозподіленого прибутку (непокритих збитків), після чого слід скласти Бухгалтерську довідку, в якій наводиться зміст помилки, сума та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку, якою виправляється помилка. На підставі Бухгалтерської довідки у місяці її складання необхідно зробити відповідні записи у відповідних реєстрах бухгалтерського обліку і Головній книзі, після чого треба відкоригувати відповідні статті фінансової звітності (активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат тощо) того року (тих років), на який (які) виправлені помилки вплинули, і, у разі потреби, повторно відобразити відповідну порівняльну інформацію у фінансовій звітності чи у текстовій частині Приміток до річної фінансової звітності зазначити про недоцільність оприлюднення такої інформації з урахуванням встановленого підприємством порогу суттєвості.

Перелік використаних джерел:

1. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затв. наказом Мінфіну України від 29.12.2000 р. № 356.

2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. наказом Мінфіну України від 24.05.95 р. № 88 (зі змінами і доповненнями).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", затв. наказом Мінфіну України від 28 травня 1999 р. N 137 (зі змінами і доповненнями).
4. Лист Мінфіну України від 29 липня 2003 року N 04230-04108.
5. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затв. наказом Мінфіну України від 27 червня 2013 року N 635.

Ковтунович Ю.П., магістр,
Житомирський державний технологічний університет

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

Кожен керівник або власник повинен мати точні дані про фінансовий та майновий стан підприємства, установи, організації. Проведення інвентаризації дає можливість з'ясувати розбіжності між фактичними даними та даними бухгалтерського обліку активів та зобов'язань підприємства, правильності документального оформлення господарських операцій, підтвердити достовірність показників фінансової звітності підприємства. Неналежне та неправильна організація проведення інвентаризації призводить до викривлення інформації про реальний фінансовий стан та майнове положення.

Необхідність проведення інвентаризації підтверджується даними щодо недочетів на підприємствах, виявлених в результаті перевірок Державною фінансовою інспекцією України (табл. 1).

Таблиця 1

Виявлені суми недочетів та усунення недочетів на підприємствах за 2008-2012 рр.

№ з/п	Показник	Сума, тис. грн.				
		2008	2009	2010	2011	2012
1	Виявлені недочети (всього): в т.ч. майно	20896,40 5369,04	23974,65 12589,42	13751,24 6742,09	44131,54 2804,64	14487,18 9133,62
2	Усунення недочетів (всього): в т.ч. майно	6386,37 2451,58	2511,07 1766,87	2082,47 1121,37	4316,15 3949,27	2619,33 2573,36

За 5 років було виявлено недочетів на загальну суму 117241,01 тис. грн., найбільше в 2011 році, а найменше – 2010 році. Усунено недочетів з 2008 – 2012 рр. на 17915,39 тис. грн., це означає що було відшкодовано лише 15 % недочетів.

Для попередження виникнення недочетів пропонуємо наступне:

— проводити інвентаризацію на об'єктах збереження в порядку розташування цінностей на складі, щоб уникнути заміни проінвентаризованих цінностей на непроінвентаризовані;

— здійснювати прийоми контрольно-вибіркового порівняння з метою перевірки вірогідності руху цінностей у період між інвентаризаціями;

— при збереженні цінностей у різних приміщеннях у однієї матеріально-відповідальної особи варто проводити інвентаризацію послідовно за місцями збереження цінностей.

В результаті дослідження літературних джерел щодо інвентаризації були виявлені наступні проблемні питання:

- вибір суб'єктів інвентаризації;
- визначення об'єктів інвентаризації;
- методика організації та проведення інвентаризаційного процесу;

— документальне забезпечення результатів інвентаризації на підприємстві.

У процесі організації інвентаризації на підприємстві важливу роль відіграє вибір суб'єктів. Необхідно розрізняти суб'єктів призначення та суб'єктів проведення інвентаризації. До суб'єктів призначення відносять осіб, які безпосередньо призначають інвентаризаційну комісію і зацікавлені в ефективності та правильності її проведення. До суб'єктів проведення відноситься інвентаризаційна комісія. Неправильне формування інвентаризаційної комісії, а саме визначення суб'єктів інвентаризації, може призвести до неправильного її проведення та отримання неточних результатів. Тому пропонуємо призначати інвентаризаційну комісію у складі від трьох до п'яти чоловік, які будуть зазначені в Положенні про проведенні інвентаризації на підприємстві, де також будуть зазначатися їхні посади. Важливо, щоб члени комісії мали досвід роботи або вже приймали участь у проведенні інвентаризації, це знизить ризик отримати неправильні результати, адже на їх основі приймають рішення керівництва. Також необхідно розробити додаток до Інструкції, в якій зазначатиметься відповідальність членів інвентаризаційної комісії за проведену інвентаризацію, система штрафних санкцій за порушення вимог до проведення інвентаризації, а також винагороди (премії), які будуть отримувати суб'єкти інвентаризації за правильне виконання покладених на них функцій.

Важливим при проведенні інвентаризації є вибір об'єктів. Залежно від об'єктів інвентаризації методика проведення її суттєво змінюється, перевірка матеріальних цінностей і коштів здійснюється в натурі способом перерахунку, а коштів у розрахунках – взаємним звіренням сум з іншими підприємствами окремими особами, які є платниками підприємства або одержувачами коштів від нього. Пропонуємо здійснювати інвентаризацію всіх активів підприємства та джерел їх утворення, що дасть можливість отримати найповніші результати про реальний майновий та фінансовий стан підприємства. Для покращення роботи інвентаризаційної комісії пропонуємо розробити внутрішній документ, в якому буде відображений перелік всіх активів підприємства та джерела їх утворення із зазначенням бухгалтерських даних по кожному об'єкту.

Методика організації і проведення інвентаризації, що застосовується на практиці, є недосконалою, не формує цілісного уявлення про інвентаризацію, призводить до її проведення з багатьма порушеннями. Неякісне проведення інвентаризації не забезпечує попередження нестач та розкрадань. Приховуванню нестач сприяє проведення інвентаризації комісією не в повному складі, а також можлива перестановка проінвентаризованих матеріальних цінностей у бік непроінтеризованих. Для посилення контролю і попередження фактів приховування нестач цінностей інвентаризацію на об'єктах збереження варто проводити в порядку розташування цінностей на складі. Також нестача цінностей може приховуватися з використання актів на списання бою і псування, для розкриття такого приховування варто здійснювати прийоми контрольно-вибіркового порівняння з метою перевірки вірогідності руху цих цінностей у період між інвентаризацією.

Важливою складовою методики інвентаризації є виведення результатів. Існують випадки, коли облікові дані “підганяють” під фактичні залишки, що вимагає порівняння облікових даних із такими даними порівняльних відомостей і актів результатів інвентаризації. Діюча форма порівняльної відомості для виведення результатів інвентаризації має недоліки, що знижує оперативність отримання кінцевих відомостей про інвентаризацію. У відомості відсутня можливість відображати результати пересортиць, сум природного убутку й остаточні результати. З метою вдосконалення методики виведення результатів інвентаризації доцільно доповнити діючі порівнювальні відомості тим, щоб можна було в одному формулярі визначити попередні результати, зробити зарахування пересортиць і вивести кінцеві результати. Відповідно це скоротить час на виведення результатів, поліпшить наочність відомостей, а також відображених у них результатів.

ПРАВО ОРЕНДИ ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ ТА ПРАВО ЗЕМЕЛЬНОГО ЕМФІТЕВЗИСУ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ

Із врахуванням сучасного нестійкого економічного становища в Україні: податкових і облікових реформ, кризових хвиль та інших факторів, власники вітчизняних підприємств іноді змушені приймати рішення щодо користування майном сторонніх осіб. Залежно від предмету діяльності таких суб'єктів господарювання та відсутності власних ресурсів, у користування необхідно залучати не тільки рухоме майно, а й нерухоме, у тому числі земельні активи.

Звичайно, фінансова та майнова залежність від кредиторів це не найкращий спосіб підтримки та розвитку функціонування підприємства, проте існують позитивні аспекти таких рішень. Тобто, у разі недостатності коштів для придбання земельної ділянки, її можна отримати у тимчасове користування. Якщо ж залучення додаткового земельного активу пов'язане із забезпеченням сільськогосподарських потреб, то слід враховувати, що існують два законні альтернативні шляхи прийняття таких рішень, а саме укладення договору оренди або емфітевзису.

Законодавча база України з питань ринку земель включає не тільки вже розроблені і прийняті нормативно-правові акти, а й проекти питань, які стосуються досі діючого мораторію на продаж земель та створення державного банку землі.

На загальнодержавному рівні основні питання оренди землі та земельного емфітевзису регулюють Цивільний кодекс України (далі – ЦКУ), Земельний кодекс України (далі – ЗКУ), Закон України “Про оренду землі” (далі ЗУ “Про оренду землі”), Закон України “Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень” (далі ЗУ “Про державну реєстрацію”) та інші положення і накази.

Аналіз вищевказаних нормативно-правових актів дає можливість чітко визначити та розмежувати відмінності права оренди землі і права земельного емфітевзису, що є досить важливим для відображення необхідних операцій у системі бухгалтерського обліку.

Відповідно до ст. 1 ЗУ “Про оренду землі”, під орендою землі розуміють засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності. Тобто, укладення договору оренди землі є підставою для провадження будь якої, офіційно дозволеної діяльності, а не тільки для ведення сільського господарства на території отриманої у володіння та користування ділянки.

На противагу оренді, ст. 395 ЦКУ окремо виділяє право емфітевзису як довгострокове, відчужуване, успадковане право користування чужою земельною ділянкою саме для сільськогосподарських потреб. Поняття емфітевзису є більш вузьким ніж поняття оренди, оскільки емфітевзис передбачає лише користування земельною ділянкою для визначених потреб, наприклад для товарного сільськогосподарського виробництва, вирощування товарної сільськогосподарської продукції, для ведення підсобного сільського господарства, вирощування багаторічних насаджень тощо.

Проте окрім відмінності ключових понять, існують і інші характерні риси, що дають можливість розглянути суть права оренди землі та земельного емфітевзису більш ширше, порівняльний аспект яких наведено у таблиці 1.

Таблиця 1.

Відмінності права оренди земельної ділянки та права земельного емфітевзису*

<i>№ з/п</i>	<i>Право оренди земельної ділянки</i>	<i>Право земельного емфітевзису</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>

1	Може надаватися будь-якій особі	Встановлюється на користь орендодавця або орендаря
2	Набувається згідно договору	Набувається згідно договору, заповіту
3	Договір оренди (емфітевзису) може засвідчуватися нотаріально за згодою сторін	
4	Договір обов'язково підлягає державній реєстрації	Договір обов'язковий державній реєстрації не підлягає
5	Земельна ділянка знаходиться у виключному володінні і користуванні орендаря на період дії договору	Земельна ділянка знаходиться у виключному користуванні орендаря на період дії договору
6	На період дії договору оренди (емфітевзису), орендодавець позбавляється права користування земельною ділянкою	
7	Плата за користування земельною ділянкою встановлюється на законодавчому рівні у обсязі не меншому ніж 3% від грошової оцінки такої ділянки	Користування земельною ділянкою може здійснюватися як на платній так і на безоплатній основі
8	Термін користування земельною ділянкою обов'язково встановлюється договором оренди, але не може перевищувати 50 років	Користування земельною ділянкою згідно договору емфітевзису може встановлюватися як на визначений так і на невизначений термін
9	Може передаватися у суборенду, відчужуватися за рішенням суду (в т. ч. примусово для суспільних потреб)	Може відчужуватися і передаватися у порядку спадкування
10	Право користування для орендаря не зберігається при поверненні земельної ділянки орендодавцем, що супроводжується розірванням договору	

Якщо розглянути відмінності накласти на систему бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, то очевидним є те, що при виборі альтернативи укладання договору оренди або емфітевзису, у більшості випадків позитивним є рішення на боці саме оренди землі. Поясненням цьому є вже існуюча методика відображення на рахунках бухгалтерського обліку орендних операцій, а саме операційної оренди активів. Земельну ділянку, отриману у власність та користування підприємства обліковують на позабалансовому обліку, при цьому витратами періоду у даному випадку будуть лише нарахування, пов'язані з орендною платою.

Натомість відображення права земельного емфітевзису викликає певні складнощі. На відміну від оренди, право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб, повинно знаходити своє відображення у фінансовій звітності. Підтвердженням цьому є методологічні засади, сформовані Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" (далі – П(С)БО 8).

Тобто право емфітевзису при отриманні має відображатися на балансі за первісною вартістю, але враховуючи ті особливості, що договір емфітевзису не підлягає обов'язковій державній реєстрації, а також може укладатися на невизначений термін та бути безоплатним, визначення первісної вартості досить ускладнюється. Можливим варіантом її визначення у даному випадку є врахування нормативної грошової оцінки земельної ділянки, яка надається залученим незалежним експертом та накопичення витрат пов'язаних з укладенням договору емфітевзису.

Таким чином, зважаючи на дискусійність питань, пов'язаних з правом земельного емфітевзису, схилиємося до думки, що його облікове відображення згідно з П(С)БО 8, повинно здійснюватися на субрахунку 122 "Права користування майном", оскільки згідно п. 5, повинні відображатися права користування майном (право користування земельною ділянкою) відповідно до земельного законодавства. Окрім того, право земельного емфітевзису, відповідно до п. 6 П(С)БО 8, підпадає під критерії визнання нематеріальних активів, оскільки щодо такого права існує імовірність одержання майбутніх економічних

вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена, як вже зазначалось за допомогою професійного оцінщика.

Отже, при детальному дослідженні суті права оренди земельної ділянки та права земельного емфітевзису, розуміння відмінностей даних операцій надасть можливість їх достовірного відображення, враховуючи елементи методу бухгалтерському обліку, а саме: документування, рахунки, подвійних запис, баланс та звітність.

Перелік використаних джерел:

1. Закон України "Про оренду землі" від 06.10.1998 №161-XIV зі змінами та доповненнями від 11.08.2013 №406-18
2. Земельний кодекс України від 25.10.2001 №2768-III із змінами та доповненнями від 04.07.2013 №406-7
3. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435-IV із змінами та доповненнями від 11.10.2013 №5178-17
4. Закон України "Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень" від 01.07.2004 №1952-IV із змінами та доповненнями від 13.11.2013, №[641-18](#)

КРАТКО І.Р., старший викладач
кафедри обліку та фінансів,
Мукачівського державного університету

ГЕНЕЗИС РОЗВИТКУ ПОНЯТТЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Будь яка діяльність підприємства неможлива без здійснення ним витрат. Вивчення еволюції поглядів на витрати дає змогу досягнути їх сутності. Перші економічні визначення витрат зустрічаються ще у класиків політичної економії, зокрема в працях таких видатних вчених економістів як: Д. Рікардо, А. Сміта, К. Маркса, У. Петті, А. Маршалла, Ж. Сей, Т. Мальтуса, Дж. Кларка, Дж. Кейнса та інших .

А. Сміт визнавав, що до вартості окремого товару включається вартість спожитих засобів виробництва: ренти, заробітної плати і прибутку. Але вчений не визнавав затрат капіталу, виходячи з того, що матеріальні витрати (перенесена вартість) – не що інше, як доходи, отримані на попередніх стадіях виробництва.

Д. Рікардо вважав, що відношення між витратами виробництва і вартістю посідає важливе місце в історії економічної науки. Він стверджував, що вартість визначається тільки затратами праці на виробництво. Ще Д. Рікардо вважав, що витрати виробництва утворюються як кількістю, так і якістю затраченої праці, а також розміром накопиченого капіталу для забезпечення праці та часом, протягом якого капітал застосовується з цією метою.

Т. Мальтус у своїх працях критикував ідеї Д. Рікардо і підтримував ідеї А. Сміта щодо витрат і відносив до них живу та уречевлену працю і прибуток на авансовий капітал.

Ж.Б. Сей у своїх працях включав до складу витрат такі три фактори: працю, землю і капітал. На його думку праця породжує заробітну плату як винагороду за послуги робітників; капітал породжує прибуток підприємців як плату за їх продуктивні послуги.

Ф. Батіста схилився до наукових поглядів Ж.Б. Сея щодо структури витрат, зокрема він стверджував, що у структуру капіталу входить вартість робочих інструментів, матеріалів і запасів, що є складовими тривалої роботи.

Дж. С. Мілл аналізуючи виробництво та продуктивну працю до витрат відносив три елементи виробництва: працю, капітал і природні сили; при чому поняття "капітал" охоплює всі зовнішні матеріальні елементи виробництва, що є продуктами праці, а

поняття "природні сили" охоплює всі зовнішні матеріальні умови виробництва, які не є продуктами праці.

Вагомий внесок у розробку поняття "витрати виробництва" було зроблено К. Марксом. Він у своєму економічному вченні поняття "витрати виробництва" використовує на різних ступенях абстракції в чотирьох різних взаємопов'язаних значеннях, кожне з яких послідовно впливає одне на інше, а саме:

- дійсні витрати виробництва;
- капіталістичні витрати виробництва;
- витрати виробництва в значенні ціни виробництва;
- витрати виробництва функціонуючого.

Відповідно до марксистської концепції витрати виробництва – це те, що коштує товар капіталісту, а саме сума витрат на придбання засобів виробництва і робочої сили (постійного і змінного капіталу).

К. Менгер, Е. Бем-Баверк, Ф. Візер представники такого напрямку як маржиналізм, під витратами розуміли психологічне явище, засноване на граничній корисності, вважали, що поняття "витрати" стосується окремого підприємства і розглядається як функція від масштабу виробництва

А. Маршалл у своїй праці "Принципи економічної науки" також розглядав вплив співвідношення попиту і пропозиції на ціни. А. Маршалл ввів розгляд фактору часу при аналізі цін. Він вважав, що здійснення економічної діяльності потребує використання різних видів праці та застосування капіталу у багатьох формах, що називаються витратами виробництва.

Дж. А. Гобсон (представник інституціоналістської теорії) ввів поняття "людські витрати", що вимірюються якістю і характером трудових зусиль працівників та їх здібностями.

Й. Шумпетер в роботі "Теорія економічного розвитку" констатував, що ділова людина розглядає як витрати ту суму грошей, яку вона змушена сплачувати іншим господарським суб'єктам для того, щоб одержати свій товар або засоби його виробництва, тобто свої витрати на виробництво або придбання товарно-матеріальних цінностей.

Великого розвитку у ХХ столітті набуває теорія граничних середніх витрат виробництва залежно від його масштабів відповідно до мікроекономічного рівня, висвітлені у наукових працях вчених-економістів США К.Р. Макконнелла, Стенлі Брю.

Поняття "витрати виробництва" з точки зору сучасних вітчизняних економістів, зокрема професорів Г.Н. Климка та В.П. Нестеренка. Вони "витрати виробництва" розглядають як частину вартості товару, що має бути знову авансована на продовження виробництва. На їх думку, процес виробництва завжди пов'язаний з використанням робочої сили та засобів виробництва, які втілюються в продукті. Продукт характеризується корисністю (тобто споживчою вартістю) і трудомісткістю (певною кількістю затраченої праці). Проте, частина вартості продукту, що втілює в собі вартість засобів виробництва (уречевлена праця), існує ще до процесу виробництва. Вона лише переноситься на нього у вигляді вартості матеріальних витрат, а жива праця робітника створює чистий продукт - понад вартість матеріальних витрат.

Тільки за умови, що засоби виробництва і робоча сила відтворюються, можливе повторення виробництва. Для цього з коштів, отриманих після реалізації товару, відповідна частина виділяється на заміщення вартості засобів виробництва та робочої сили, спожитих у процесі виробництва. Отже, частина вартості товару, що має бути знову авансована на продовження виробництва, визначається як витрати виробництва.

Слід зазначити, що бухгалтерське розуміння витрат відрізняється від їх економічного тлумачення. Одним з перших, хто запропонував виділити витрати для бухгалтерського обліку був англійський математик Чарльз Беббідж (1781-1832 рр.), який наполягав на обчисленні витрат по кожному виробничому процесу, на визначенні суми зносу основних засобів і збитків, пов'язаних з ремонтом зіпсованого обладнання. Ч.

Бєббідж висловив думку, що аналіз собівартості виробничих процесів дозволяє раціоналізувати технологію, яка застосовується на фабриці. У цьому, а не у визначенні продажних цін, він вбачав мету калькулювання.

Ще одним вченим, який запропонував вести облік виробничих витрат був німецький вчений О. Шмаленбах, який у 1899 р. в статті "Бухгалтерія і калькуляція в фабричній справі" ввів поняття "первинні накладні витрати" і "вторинні накладні витрати", "постійні витрати" і "змінні витрати", "прогресуючі витрати" і "дегресивні витрати". Теоретично правильним вже тоді О. Шмаленбах вважав відносити на конкретних покупців тільки первинні накладні витрати, а повторні покривати за рахунок валового прибутку.

Жан Густав Курсель-Сенель (1813-1892 рр.) сформулював відмінність між обліком витрат і розрахунком собівартості, підкреслюючи, що друге є метою першого. Мета калькулювання за думкою французького вченого полягала у плануванні майбутньої діяльності підприємства на підставі фактично отриманої собівартості за попередній період. Саме Курсель-Сенель відокремив прямі і непрямі витрати: до складу собівартості, на його думку входять лише прямі витрати. У відповідності з його поглядами мала бути реалізована така функція собівартості як оптимізація обсягів і цін продажу. До складу прямих витрат Курсель-Сенель відносив матеріали і заробітну плату. Дуже цікавим в його поглядах є концепція щодо різниці в оцінці матеріалів: при оприбуткуванні - за фактичними цінами та при списанні – за поточними цінами. Такі підходи знайшли підтримку і сьогодні в міжнародних стандартах. За його поглядами витратами визнавалися лише фактично сплачені, здійснені, що за сучасними поняттями тотожно касовому методу. Курсель-Сенель був прибічником повної собівартості. Так, за його поглядами в кінці року розподіл непрямих витрат по переділах необхідно було проводити пропорційно прямим. Таким чином, вчення Курсель-Сенеля – це є концепція щорічної повної калькуляції.

Загальні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в умовах ринкової економіки досліджувалися багатьма економістами України. Так В. Сопко вважає, що поняття "витрати" формують використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці. Грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття собівартість. Зміст термінів витрати та собівартість поєднується в понятті витрати виробництва.

На думку Н.М. Ткаченко, витрати – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілили в себе, минулу працю (сировину, матеріали, паливо тощо), та витрати пов'язані з покращенням основних засобів в межах сум, що не перевершують встановленого.

З точки зору Ф.Ф. Бутинця, витрати виробництва, це вираження в грошовій формі поточних витрат трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції.

Подібно висловлюється В.П. Завгородній, а саме: "В процесі виробництва продукції витрачається праця, використовуються засоби виробництва та предмети праці. Усі витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції, що виражені в грошовій формі, складають собівартість продукції".

М.Г. Грещак та О.С. Коцюба визначають витрати підприємства як обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети. А А.В. Череп наголошує, що під витратами варто розуміти "явні фактичні, розрахункові витрати підприємства," а під затратами "зменшення засобів підприємства або збільшення його боргових зобов'язань у процесі господарської діяльності".

О.О. Орлов чітко розмежовує терміни "видатки", "платежі" та "витрати". Науковець наголошує, що "коли підприємство отримує засіб виробництва, ціна покупки

складає видатки підприємства", а "якщо відбувається виплата грошей із каси, із банківських і інших рахунків підприємства, це називається платежем".

Хоча поняття "витрати" досліджувалося багатьма вченими і не одно століття, разом із тим воно залишається, на думку вченого економіста Р.Ентоні, самим невизначеним словом в обліку, оскільки використовується в багатьох різних значеннях. Цей погляд характерний не тільки для англійської мови, де слово "cost" одночасно означає: "собівартість", "вартість", "витрати", "затрати".

Якщо в російській мові використовують окремі поняття "издержки" (вхідні витрати), "затраты" (витрати виробництва), "расходы" (витрати періоду) для уточнення особливостей використання (етапів руху) ресурсів у процесі операційного циклу, то в українських нормативно-правових актах поширеним є термін "витрати", який об'єднує всі поняття і додатково ускладнює визначення сутності цієї категорії. Крім того, категорія "витрати" по-різному тлумачиться в чинних нормативно-правових актах, зокрема для цілей оподаткування в податковому обліку та для визначення фінансових результатів у фінансовому обліку.

КУТОВА Н.В.,

магістр,

ДВНЗ «Київський національний економічний університет»

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ КАПІТАЛЬНИМИ ІНВЕСТИЦІЯМИ

Розвиток підприємницької діяльності призводить до необхідності систематизації облікової інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Ефективне функціонування кожного суб'єкта господарювання залежить від раціональної облікової роботи, яка є інформаційною базою управління та контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, починаючи з моменту його створення до ліквідації чи реорганізації. Для досягнення економікою країни рівня сучасних розвинених країн необхідно випереджаюче оновлення її технологічної бази, поліпшення структури і якості виробничих основних засобів, створення умов для повного розкриття потенціалу підприємств, досягнення ділової досконалості, надання підтримки впровадженню сучасних технологій виробництва. Важливу роль при цьому відіграють капітальні інвестиції як основна ланка технічного переозброєння підприємств.

Капітальні інвестиції - господарські операції, що передбачають придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації відповідно до норм Податкового Кодексу України. Капітальні інвестиції мають суттєвий вплив на загальний стан необоротних активів підприємств, оскільки відображають динаміку загального розвитку інвестиційної діяльності. В умовах розвитку та модернізації вітчизняних підприємств, не останню роль відіграє і облікова система капітальних інвестицій [2]. Враховуючи що майже всі нематеріальні активи є капітальними інвестиціями на етапі надходження - актуальною стає розробка такої обліково-аналітичної системи дослідження капітальних інвестицій в оновлення підприємств, яка б поєднувала використання багаторічного досвіду світової економіки з урахуванням особливостей розвитку вітчизняної обліково-аналітичної теорії та практики.

Актуальними на сьогодні проблемами обліку капітальних інвестицій є відсутність окремого стандарту з обліку об'єкту дослідження та відсутність окремого субрахунку для

обліку інших капітальних інвестицій. Це не дозволяє достатньо деталізувати облік усіх капітальних інвестицій які надходять на підприємство.

Більшість матеріальних і нематеріальних необоротних активів надходять на підприємство внаслідок здійснення капітальних інвестицій. Завдання бухгалтерського обліку капітальних інвестицій в оновлення виробництва це:

- правильне і своєчасне оформлення документів із відображення обсягів будівельно-монтажних робіт і витрат на капітальні інвестиції з придбання або створення інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів;
- об'єктивне і достовірне формування вартості об'єктів капітального інвестування;
- правильне відображення витрат на незавершене будівництво;
- контроль за дотриманням фінансової дисципліни;
- контроль за економним витрачанням матеріальних і трудових ресурсів на будівництво об'єктів.

При розгляді вкладень у підприємство у формі капітальних інвестицій в основні засоби слід врахувати те, що вони можуть здійснюватись різними способами (будівництво і придбання нових активів, реконструкція чи модернізація наявних тощо), що впливає на відображення таких господарських операцій у первинній документації. Таким чином, для документування капітального будівництва основних засобів слід враховувати спосіб здійснення будівельних робіт: підрядний, при якому використовуються послуги підрядних будівельних чи монтажних організацій та господарський, який передбачає здійснення будівництва власними силами. Залучення капітальних інвестицій у будівництво при першому способі відображається у таких первинних документах, як: КБ-2в, КБ-3, М-28, ОЗ-1, ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-9 [3].

Питання визнання капітальних інвестицій залежить від методу надходження основних засобів на підприємство: будівництво, придбання за плату, виготовлення власними силами чи силами сторонніх організацій, а також до капітальних відносять витрати, понесені на модернізацію, реконструкцію, капітальний ремонт, дообладнання та добудову [1]. Отримання основних засобів на підприємство, що не пов'язане із здійсненням грошових розрахунків (бартерні операції, внесок до статутного капіталу, безоплатне одержання тощо) не вважається капітальними інвестиціями. Також не відносять до інвестиційної діяльності витрати, понесені на підтримку об'єкта, що не приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від його використання.

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено рахунок 15 "Капітальні інвестиції" призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів [2].

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарними об'єктами). Первинний облік обсягів і витрат капітальних інвестицій організовують залежно від виду капітальних інвестицій, способу виконання будівельно-монтажних робіт, а також каналів і способів придбання машин, обладнання та устаткування.

Одним з недоліків діючого Плану рахунків щодо обліку капітальних інвестицій слід зазначити відсутність у складі синтетичного рахунку 15 «Капітальні інвестиції» окремого субрахунку для обліку витрат на поліпшення основних засобів. Це спричиняє на практиці необхідність відкриття додаткових субрахунків, або здійснення вибірок, наприклад, під час складання статистичної звітності - «Звіт про капітальні інвестиції» (форма №2-інвестиції).

Існуюча система обліку капітальних інвестицій не дає змоги відобразити цю інформацію. Облік витрат на поліпшення основних засобів можливий у складі інших капітальних інвестицій, які також можуть включати витрати на проектно-пошукові

роботи, утримання відділів капітального будівництва тощо. Інформація про рух інших капітальних інвестицій відображена у розділі III Приміток до річної фінансової звітності. Тому доцільно виділити у складі рахунку 15 окремих субрахунок 156 «Інші капітальні інвестиції». І на ньому відображати витрати на поліпшення основних засобів.

Інтенсифікація інвестиційних процесів, спрямованих на оновлення виробництва з метою підвищення якості, конкурентоспроможності продукції й прибутковості підприємств вимагає правдивої та достовірної інформації щодо здійснення інвестицій та їх результативності. Джерелом одержання такої інформації є дані бухгалтерського обліку, які потребують удосконалення. Введення субрахунків третього порядку забезпечить обліковою інформацією управлінські потреби для оперативного аналізу капітальних інвестицій відповідно до форм капітального інвестування. Також для покращення деталізації обліку капітальних інвестицій пропонується виокремити окремий ПСБО «Капітальні інвестиції», оскільки цей аспект обліку не розкрито у повній мірі. До Плану рахунків з об'єкту обліку пропонується довести ще один рахунок для обліку витрат на поліпшення основних засобів.

Перелік використаних джерел:

1. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" Наказ Мінінфін N 92 від 27.04.2000 р.
2. Маркова Н. М. Облік капітальних інвестицій. №4 (16), 2012 «Науковий вісник ЧДІЕУ» / Маркова Н. М.. – Тернопіль, 2012. - 32 с.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: зі змінами і доповненнями: Наказ від 30.11.99 р. №291 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

Медчук М.О.,

магістр,

Житомирський державний технологічний університет

ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ТА ЗІСТАВНІСТЬ КОРИСТУВАЧІВ ТА ЦІЛЕЙ ЗА МСФЗ

Розвиток економічних відносин вимагає від творців концепцій бухгалтерського обліку забезпечення користувачів бухгалтерського обліку (як внутрішніх так і зовнішніх) неупередженою, повною та зіставною інформацією про діяльність суб'єктів господарської діяльності тим самим забезпечуючи основну ціль бухгалтерського обліку. Проте, враховуючи глобальне економічне середовище, ціль б/о не завжди дотримується. На сьогодні підприємства зорієнтовані забезпечувати бухгалтерською інформацією тих користувачів, які можуть бути зацікавленими вкласти долю власного капіталу у розвиток бізнесу. Таким чином, на практиці вимоги концептуальної основи здебільшого трактуються не для задоволення визначених цілей обліку, які передбачені статтями, а саме для задоволення бажаного фінансового результату окремих користувачів. Як зазначає голова управління фінансової звітності та корпоративного права Європейської комісії Карел Ван Хулл, застосування МСФЗ "вимагає глибокого розуміння того, на досягнення яких цілей спрямований стандарт, а не того, як конкретну подію або операцію можна укласти в рамки стандарту для отримання бажаного результату[1].

Розглядаючи концептуальну основу МСФЗ виділяють наступних користувачів бухгалтерського обліку, наведених в рисунку 1.

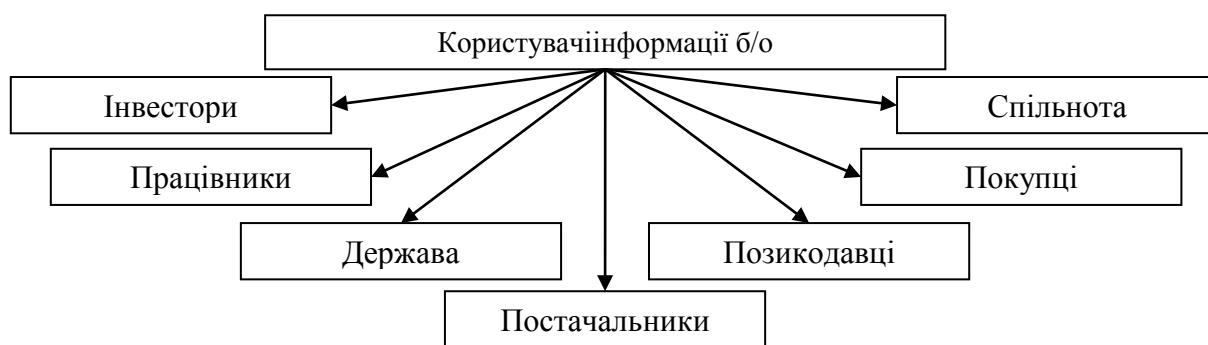


Рис.1. Користувачі інформації бухгалтерського обліку

Аналізуючи подану вище інформацію, зазначимо, що з теоретичної точки зору МСФЗ передбачає задоволення інтересів всіх користувачів, проте на практиці деякі ланки виключаються з уваги. Насамперед, підприємство зацікавлене у задоволенні потреб саме інвесторів, кредиторів та держави.

Інвестори. В основному ця група складається з наявних та потенційних акціонерів. Інвесторам, які вкладають капітал, та їх консультантам потрібні відомості про ризик, пов'язаних з інвестиціями та про дохід на них. Інформація для інвесторів полягає у визначенні, чи купувати, утримувати або продавати цінні папери компанії. Акціонери також зацікавлені в інформації, що дозволяє їм оцінити здатність компанії виплачувати дивіденди. Таким чином, інформація для інвесторів полягає в у висвітленні інформації про прибутки (для отримання дивідендів) та інформації про приріст капіталу (для визначення ціни акцій та продажу їх за ціною вищою за номінальну).

Розглядаючи стандарти IAS/IFRS, визначено, що здебільшого облік орієнтований на інвестора, так як він є основним джерелом фінансування для подальшого розвитку бізнесу.

Позикодавці. Позикодавців цікавить інформація, що дозволяє їм визначити, чи буде позику і належні відсотки виплачені в строк. Таким чином, основний інтерес позикодавців становить не прибутковість, а платоспроможність компанії, тобто співвідношення вартості її активів і величини існуючих зобов'язань перед кредитором.

Держава. У будь-якій обліковій системі держава посідає одне із перших місць у задоволенні інформаційних потреб як у сфері нормативного регулювання, так і у фіскальній системі. Порушення законодавства тягне за собою штрафні санкції, що впливають на фінансовий стан підприємства та на його репутацію.

Працівники. Здебільшого працівників цікавить інформацію про прибутковість та рентабельність свого роботодавця як гаранта майбутнього розвитку. Варто зазначити, що працівників цікавить і «нефінансова» інформація, наприклад майбутні перспективи кар'єрного розвитку.

Постачальники. Постачальникам і іншим кредиторам важливо знати, чи буде в строк погашена заборгованість перед ними, тому їх інтереси практично збігаються з інформаційними потребами позикодавців. Відмінність полягає в тому, що інтереси кредиторів, як правило, відносяться до більш короткого відрізка часу, ніж позикодавців, отже, їх буде цікавити платоспроможність організації в більш короткій перспективі.

Початківці. Початківців цікавить насамперед інформація про стабільність компанії, її позицію на ринку та подальші перспективи як у короткостроковій (належна доставка товарів) так і довгостроковій (післягарантійне обслуговування) перспективах.

Соціум. Соціум важко назвати користувачем фінансової звітності, проте МСФЗ передбачає даного користувача. Даний зв'язок можна описати як інвестування компанією частину активів у розвиток економічного розвитку країни та у розвиток соціуму загалом.

Визначивши користувачів бухгалтерської інформації та їх інтереси за МСФЗ, висновком є забезпечення інтересів всіх користувачів шляхом формування загальної звітності. Це ідеальна ситуація, проте в силу об'єктивних обставин, а саме в поліваріантності інтересів, вона неможлива. Існує низка проблем, яка створює протиставність інтересів. Так, наприклад, Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда визначають, що перша проблема, яку необхідно брати до уваги при визначенні цілей обліку – це «визначення основної групи користувачів облікової інформації» [2]. На нашу думку, фінансова звітність повинна задовольняти якомога більшу кількість користувачів, тим самим не створюючи суперечностей між користувачами.

Бухгалтерські дані використовуються задля різних цілей, тому і цілі в уповноважених осіб, які складають звітність, є різними. На сьогодні фінансова звітність часто підпадає під вплив креативного обліку для забезпечення «привабливою» інформацією для певних сторін. Одним необхідні кредити під «привабливу» звітність, іншим необхідно відкоригувати показники звітності на вимогу регуляторних органів, одні бажають скоротити виплати дивідендів, інші виплатити великі суми дивідендів при наявності збитків [3]. У світовій практиці відомо багато прикладів (Worldcom, Enron, Arthur Andersen, тощо), коли фінансова звітність була складена із порушенням цілей МСФЗ та зорієнтована на конкретного користувача.

Завдання бухгалтерської служби суб'єкта господарювання полягає у визначенні основного кола користувачів відповідно до сфери діяльності підприємства таким чином, щоб забезпечувати найбільш широке коло користувачів, тим самим відповідаючи вимогам цілей МСФЗ.

Перспективою подальших наукових досліджень є вивчення особливостей орієнтації обліку на максимальну кількість користувачів. Це дозволить визначити основні критерії визначення основної групи користувачів, створити сприятливу базу для побудови більш сучасної та уніфікованої бухгалтерської системи суб'єктів бізнесу.

Перелік використаних джерел:

1. АлександерД., БриттонА., ЙориссенЭ. "МСФО: от теории к практике" - М.: "Вершина", 2005 г., с. 11;
2. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. "Теория бухгалтерского учета а" - М.: ФиС, 1997, с. 87
3. Чалий І. БуХХХоблік для дорослих. МСФЗ–трансформація. Управління прибутком. Податки. – Х.: Фактор, 2011. – 400 с.

МЕЛЕНІВСЬКА Т.В., магістр
Житомирський державний технологічний університет

ВЕНЧУРНИЙ КАПІТАЛ, ЯК ФАКТОР ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ: ОБЛІКОВИЙ ВИМІР

Інвестиційна діяльність в інновації є одним із невід'ємних складників входження країни в цивілізований світ, завоювання довіри з боку іноземних партнерів та безпосереднього її економічного зростання. Венчурне інвестування не стоїть осторонь загальних економічних процесів світу та України.

Дана форма інвестування дає можливість впроваджувати в реальність нові бізнес – ідеї на своєму початковому етапі. Проекти, які мають потенціал бути проривними, команди, у котрих горять очі, які хочуть реалізувати свою ідею. Вони не можуть

гарантувати результатів, але потенційно є новаторськими та здатні здійснити значний прорив у розвитку. У зв'язку з цим розвиток венчурного інвестування має велике значення, тому що позитивно впливає не лише на економічний розвиток України, але і допомагає кожній окремій ідеї не погаснути.

Метою публікації є аналіз сутності венчурного капіталу, та механізму відображення венчурних інвестицій у системі бухгалтерського обліку.

Венчурний капітал та венчурні інвестиції як поняття досліджують у своїх працях багато вчених, зокрема, Л.Антонюк, Г.Андрощук, В. Вітлінський, О. Горілей, Кузьмін, І. Литвин, С. Мошенський, Н. Редіна, О. Романишин, Г. Яковець та ін.

Вітчизняні вчені асоціюють його з різними поняттями, зокрема: ризиковий капітал, інвестиційний ресурс, промисловий капітал, довгострокові фінансові вкладення, інтелектуальний диверсифікатор тощо.

Деякі вітчизняні науковці при визначенні поняття “венчурний капітал” стоять на позиції формального підходу, закріпленого проектом закону України «Про венчурну діяльність в інноваційній сфері». На мою думку, трактування венчурного капіталу висвітлене в законодавстві дещо звужене, але сутність, – ризиковість, даного виду капіталу висвітлює.

Оригінальним та інформативним є визначення Редіної Н.І, де венчурний капітал розглядається, як інтелектуальний диверсифікатор, адже крім фінансових послуг він виконує послуги пов'язані з управлінням, маркетинговим та інформаційним обслуговуванням.

Погоджуємось з думками науковців, які стоять на позиції трактуваннями венчурного капіталу, як синтезу фінансового та людського капіталу. Тому, що інвестори вкладають у інноваційну компанію не лише фінансові кошти, а і новаторські ідеї, підприємницькі здібності, стратегії, досвід із організації управління тощо.

На мою думку, венчурний капітал – це довгострокові фінансові вкладення з високим ступенем ризику, що інвестується в акції нових і швидкозростаючих компаній, невід'ємною частиною якого являється людський капітал.

Узагальнюючи дослідження сутності венчурного капіталу наведено основні підходи до його трактування (рис. 1).

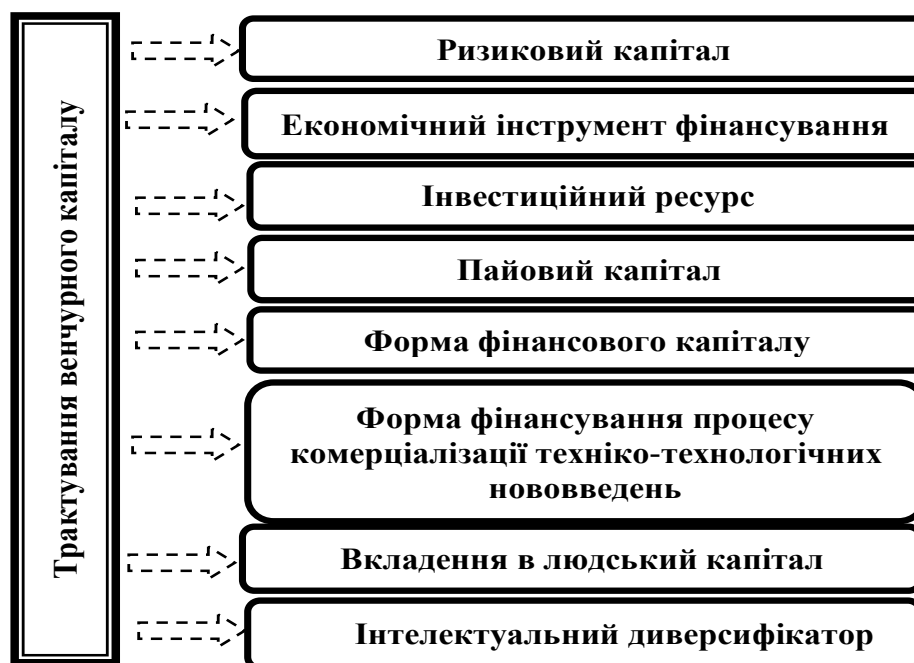


Рис. 1. Трактування венчурного капіталу

Можна зробити висновок що, венчурний капітал це ризиковий інвестиційний ресурс та рушійна сила в напрямку розвитку економіки. Досить близькою мені є позиція науковців, де венчурний капітал розглядається у взаємозв'язку з людським капіталом.

На мою думку, однією із проблем бізнес-ідей, є їхня, в якійсь мірі не якість підготовки, в частині просування і функціонування її на ринку. Однієї ідеї замало, повинна бути чітка стратегія впровадження її в реальність. Лише злагоджена командна робота професіоналів, в тому числі, управлінців, маркетологів, зможе це втілити в реальність.

Більшість експертів наголошують на основних характеристиках, які повинен містити аналіз хорошого стартап-проекту: обсяг ринку; сила проблеми, яку вирішує проект; якість вирішення цієї проблеми; конкуренція; диференціація; професійність і наполегливість команди; наскільки цікавою є сама фінансова модель (прибутковість); наскільки низькими є ризики і чи можна ними керувати. [1] Це пояснює важливість та необхідність розгляду венчурного капіталу у взаємозв'язку з людським.

Особливості ведення бухгалтерського обліку різними суб'єктами венчурного бізнесу мають певний вплив на методику відображення операцій з венчурними інвестиціями. Процес інвестування передбачає залучення інвесторів у безпосереднє управління бізнесом, прийняття стратегічних рішень. Тому інвестори повинні мати доступ до оперативної фінансової інформації підприємства. Дана інформація повинна бути прозорою, зрозумію, а головне достовірно відображати фінансовий стан суб'єкта господарювання. Система організації бухгалтерського обліку повинна бути чіткою, злагодженою, за необхідності відповідати вимогам міжнародних стандартів.

Інвестор повинен віддзеркалювати в обліку пайову участь в статутному капіталі компанії-реципієнта та можливі отримані прибутки. Крім того, вкладення коштів є безповоротним та не супроводжується заставою чи певними гарантіями. Тобто, інвестор втрачає можливість отримання доходу у вигляді відсотків за користування фінансовими ресурсами. Щодо компанії- реципієнта, капітал вкладається здебільшого у вигляді прямих акцій. Венчурний фонд має право отримувати лише певну частину прибутку, "левова" частина прибутків належить інвесторам.

Прямі інвестиції мають безпосередній вплив на обсяги фінансових вкладень. Вони передбачають встановлення контролю за діяльністю підприємства- реципієнта та право на одержання частини прибутку. Прямі фінансові інвестиції дають змогу швидше реалізувати стратегічні цілі інвесторів.

Порядок обліку фінансових інвестицій регламентовано Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції». Для обліку операцій з фінансовими інвестиціями використовуються наступні рахунки: 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції».

Придбані фінансові інвестиції обліковуються за собівартістю за дебетом рахунків 35 або 14. З кредиту ж цих рахунків собівартість інвестицій списується у разі їх реалізації або погашення. За дебетом рахунка 35 відображаються вартість придбаних еквівалентів грошових коштів та інших поточних фінансових інвестицій за їх собівартістю та суми дооцінки при збільшенні справедливої вартості. За кредитом рахунка 35 списуються балансова вартість реалізованих інвестицій та суми їх уцінки. Сальдо дебетове відображає справедливую вартість фінансових інвестицій на дату балансу. В бухгалтерському балансі сальдо за рахунком 35 відображається у складі поточних активів. [2]

Згідно П(с)БО 12 "Фінансові інвестиції", при придбанні фінансової інвестиції шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів. Аналітичний облік здійснюється за видами фінансових інвестицій із забезпеченням можливості одержання інформації про інвестиції як на території країни, так і за її межами.[2]

Досить важливим є зацікавлення інвестора в бізнес-ідеї, а це досить не просто. Іноземні інвестори дуже вимогливі та обережні у виборі об'єкту інвестицій. Необхідним є

сформувані грамотну інвестиційну пропозицію підприємству-реципієнту, яка б відповідала міжнародним стандартам.

Тобто, в арсеналі підприємства-реципієнта повинні бути не лише фахівці в частині роботи менеджменту, технології, але й бухгалтерії, які готуватимуть оперативну, максимально зрозумілу та корисну інформацію для інвесторів.

Отже, венчурний капітал сприяє формуванню інноваційної економічної системи, що дозволить вийти країні на новий щабель розвитку, підвищити її конкурентоспроможність та зміцнити національну безпеку в цілому. Але, на жаль, на даний час бракує чітко встановленої системи бухгалтерського обліку операцій з венчурними інвестиціями, що обумовлює необхідність його подальшого розвитку, в частині методики, облікового забезпечення, структури венчурного капіталу в розрізі різних суб'єктів венчурного бізнесу.

Перелік використаних джерел:

1. Венчурні інвестиції пішли в IT.- [Електронний ресурс]. – режим доступу: http://ipress.ua/articles/startap_8052.html

2. Облік фінансових інвестицій.- [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://dtkt.com.ua/debet/ukr/2001/23/23pr7.html>

Мельник Н.Г.,

к.е.н., доцент

кафедри обліку в бюджетній і соціальній сфері,
Тернопільського національного економічного університету

ОСОБЛИВОСТІ ПЕРЕХОДУ НА МСФЗ КРАЇНАМИ З РІЗНИМ РІВНЕМ РОЗВИТКУ

Поступове розповсюдження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у світових масштабах є об'єктивним процесом, який відбувається під впливом міжнародного поділу праці, транскордонного руху трудових, виробничих, фінансових та інших ресурсів, зближення різних країн та інших проявів глобалізації. МСФЗ покликані розв'язати існуючі проблеми неспівставності економічної інформації між різними країнами, суб'єктами господарювання та користувачами інформації, які приймають управлінські рішення різного рівня складності. В цьому контексті облік, як міжнародна мова бізнесу, повинен сприяти зрозумілості, коректності, достатності, співставності інформації, яка формується не лише на рівні окремого підприємства, але й на міжнародному рівні.

Більшість науковців, дослідників констатують той факт, що МСФЗ дедалі ширше впроваджуються у різних країнах світу. Зауважимо, що реально оцінити використання МСФЗ в окремих країнах досить складно, адже доступна інформація є суперечливою, а деяка взагалі відсутня.

Досліджуючи інформацію зі 173 країн, аналітики компанії Deloitte Touche Tohmatsu Limited зазначають, що вони не в змозі порівняти національні чи регіональні стандарти обліку (GAAP) на МСФЗ в деталях, оскільки багато країн заявляють, що національні GAAP „базуються на”, „схожі з” або навіть „приведені у відповідність до” МСФЗ. Іноді місцеві GAAP неможливо оцінити з точки зору відповідності МСФЗ оскільки вони не перекладені англійською мовою. Крім цього, існують суттєві відмінності у термінології, класифікації, повноті прийняття стандартів. Часто на місцевому рівні приймаються обмеження щодо використання певного стандарту або його частини. З

урахуванням усіх застережень компанія Deloitte Touche Tohmatsu Limited наводить такі дані щодо використання МСФЗ (табл. 1) [4].

Таблиця 1

Використання МСФЗ у світі

Вимоги щодо використання МСФЗ	Кількість країн	
	Для лістингових компаній	Для нелістингових компаній
МСФЗ не дозволені до використання	24	32
МСФЗ дозволені до використання	25	45
МСФЗ обов'язкові для деяких компаній	10	34
МСФЗ обов'язкові для всіх компаній	94	27
Фондова біржа відсутня	20	-
Інформація відсутня	-	35
Всього	173	173

Отже, за даними Deloitte Touche Tohmatsu Limited на сьогоднішній день МСФЗ дозволені або обов'язкові до використання повністю чи частково для лістингових компаній у 129 країнах та для нелістингових компаній – у 106 країнах.

Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) також наводить вагомі дані щодо рівня підтримки та впровадження МСФЗ у різних країнах світу (юрисдикціях). При цьому досліджується декілька важливих аспектів стосовно 81 країни світу [1]:

1. Прихильність країн до глобальних стандартів бухгалтерського обліку: майже всі досліджені юрисдикції (78 з 81, крім Албанії, Макао і Швейцарії) підтримують доцільність високоякісних глобальних стандартів бухгалтерського обліку.

2. Прихильність до МСФЗ: відповідні офіційні органи 66 країн світу публічно підтримують МСФЗ в якості глобальних стандартів бухгалтерського обліку.

3. Застосування МСФЗ: 70 країн (більше 85 відсотків серед досліджуваних країн) прийняли і почали використовувати МСФЗ для всіх або принаймні для деяких компаній. Бруней і Колумбія перейдуть на використання МСФЗ у відповідно 2014 та 2015 роках.

4. Сфера застосування МСФЗ: у 65 країнах вимагається використання МСФЗ для всіх публічних компаній та у 58 з них дозволяються МСФЗ для всіх або більшості непублічних компаній, ще в 5-ти – для всіх публічних компаній, крім фінансових установ.

5. Деякі зміни: у країнах, які прийняли МСФЗ, внесено дуже мало змін до них, а ті, які були зроблені, як правило мають тимчасовий характер лише на час адаптації країни до використання МСФЗ [1].

Поряд з цим виникає питання: чи впливає рівень розвитку країни на прийняття рішення щодо впровадження МСФЗ?

Для оперативних і аналітичних цілей, головним критерієм Світового банку для класифікації країн є валовий національний дохід (ВНД) на душу населення. У зв'язку з цим всі країни класифікуються на такі, що мають низький рівень доходу (1035\$ або менше); з середнім рівнем доходу (1036-4085\$ – нижче середнього та 4086-12615\$ – вище середнього), або високий дохід (12616\$ або більше) [2].

Використовуючи класифікацію Світового банку [2], інформацію, наведену на офіційному сайті РМСБО [1] та дані досліджень, проведених компаніями PwC [3] та Deloitte Touche Tohmatsu Limited [4], отримано такі результати (табл. 2).

Таблиця 2

Використання МСФЗ у країнах з різним рівнем розвитку

Класифікація країн за валовим національним доходом (ВНД) на душу населення	Кількість країн	Використання МСФЗ		
		Дозволено або вимагається (кількість/питома вага*)	Заборонено (кількість/питома вага*)	Інформація відсутня
Низький рівень доходу	36	16 / 69,6	7 / 30,4	13
Середній рівень доходу:	103	58 / 71,6	23 / 28,4	22
- нижче середнього;	48	24 / 70,6	10 / 29,4	14
- вище середнього;	55	34 / 72,3	13 / 27,7	8
Високий рівень доходу	75	53 / 85,5	9 / 14,5	13
Всього	214	127 / 80,2	39 / 19,8	48

* питому вагу у відсотках обчислено без врахування кількості країн, інформація щодо яких відсутня

Питома вага країн, які дозволили або вимагають використання МСФЗ серед 103 країн з середнім рівнем доходу становить 71,6%, що на 2% вище, ніж у групі з низьким рівнем доходу. Серед країн з високим рівнем доходу питома вага таких країн – 85,5 %, тобто на 15,9 % більше ніж у першій групі. Отже, наведені в таблиці 2 дані дозволяють зробити висновок про те, що країни з вищим рівнем розвитку прихильніші до впровадження МСФЗ, оскільки із збільшенням валового національного доходу (ВНД) на душу населення зростає питома вага країн у яких дозволено або вимагається використання МСФЗ.

Підтвердженням цього є використання МСФЗ у країнах «великої двадцятки» (Групи двадцяти, G20), які об'єднують 19 найбільших економік світу та країни Європейського Союзу. За даними РМСБО всі країни G20 публічно підтримують МСФЗ, а 14 – прийняли їх для всіх або більшості компаній. Серед решти країн: Індія, Японія та США дозволи МСФЗ на добровільній основі для обмеженого кола внутрішніх та/або іноземних емітентів; Саудівська Аравія вимагає застосування МСФЗ лише для банків і страхових компаній; Китай суттєво зблизив національні стандарти з МСФЗ; Індонезія прийняла деякі МСФЗ, але не оголосила подальшого плану дій щодо повного прийняття [1; 4].

Таке поширення МСФЗ свідчить про глобальне визнання, розповсюдження та дедалі більшу підтримку міжнародних стандартів обліку в світі, особливо країнами з високим рівнем розвитку.

Перелік використаних джерел:

1. Analysis of the IFRS jurisdictional profiles [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-the-IFRS-jurisdictional-profiles.aspx>
2. Country and Lending Groups [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://data.worldbank.org/about/country-classifications/country-and-lending-groups#Low_income
3. IFRS adoption by country [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.pwc.com
4. Use of IFRS by jurisdiction [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs>

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ПОДАТОК НА ПРИБУТОК У РІЧНІЙ ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Платники податку на прибуток в обов'язковому порядку подають до територіальних органів Міністерства доходів і зборів разом з відповідною податковою декларацією з податку на прибуток річну фінансову звітність (п. 46.2 ст. 46 Податкового кодексу України) [1]. Відповідно до п.1 розд. II НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до річної фінансової звітності. В той же час згідно з п. 2 розд. II НП(С)БО 1 для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначаються П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [2].

Форми фінансової звітності затверджені НП(С)БО 1, а зміст статей фінансової звітності та порядок її складання розкрито в Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності [3]. Щодо фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва, то і форми фінансової звітності, і порядок її складання, й зміст її статей встановлено П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [4].

Необхідно відмітити, що всі встановлені форми фінансової звітності, за винятком Звіту про власний капітал, містять інформацію про податок на прибуток. Але зміст цієї інформації різний (табл.1).

Таблиця 1

Статті фінансових звітів та їх зміст щодо податку на прибуток

Форма фінансової звітності	Стаття (розділ) фінансового звіту	Зміст статті
Баланс (Звіт про фінансовий стан) Форма N 1	Відстрочені податкові активи (р. 1045)	Сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в майбутніх періодах і визначається відповідно до П(С)БО 17 "Податок на прибуток"
	Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (р. 1135), у тому числі з податку на прибуток (р. 1136)	Сума дебіторської заборгованості з податку на прибуток
	Відстрочені податкові зобов'язання (р. 1500)	Сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах
	Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (р. 1620), у тому числі з податку на прибуток (р. 1621)	Сума поточної кредиторської заборгованості з податку на прибуток
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Форма N 2	Витрати (дохід) з податку на прибуток (р. 2300)	Сума витрат (доходу) з податку на прибуток
	Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом (р. 2455)	Сума податку на прибуток, що пов'язаний з іншим сукупним доходом

Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)	<u>Додаткова стаття</u> Витрачання на оплату зобов'язань з податку на прибуток (р. 3116)	Сума сплаченого до бюджету податку на прибуток за умови, що податок конкретно не ототожнюється з фінансовою або інвестиційною діяльністю
Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)	Сплачений податок на прибуток (р. 3580)	Сума використаних грошових коштів для сплати податку на прибуток за умови, що вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю
Примітки до річної фінансової звітності	Розділ XII «Податок на прибуток»	Узагальнення даних обліку розрахунків з податку на прибуток
Баланс Форма N 1-м	Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (р. 170)	Сума дебіторської заборгованості з податку на прибуток
	Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (р. 550)	Сума поточної кредиторської заборгованості з податку на прибуток
Звіт про фінансові результати Форма N 2-м	Податок на прибуток (р. 140)	Сума витрат (доходу) з податку на прибуток
Баланс Форма N 1-мс	Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (р. 550)	Сума поточної кредиторської заборгованості з податку на прибуток
Звіт про фінансові результати Форма N-2мс	Податок на прибуток (р. 140)	Сума витрат (доходу) з податку на прибуток

Необхідно зауважити, що відповідно до п.4 розд.ІІ НП(С)БО 1 «Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до цього Національного положення (стандарту), у разі якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою; оцінка статті може бути достовірно визначена» [2]. Додатковою серед статей, наведених в таблиці, є стаття «Витрачання на оплату зобов'язань з податку на прибуток». При цьому визначаючи суттєвість тієї чи іншої статті, слід керуватися п.2.20 розд. ІІ Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [5].

Таким чином, інформація про податок на прибуток знаходить своє відображення у всіх формах річної фінансової звітності підприємства, за винятком Звіту про власний капітал, проте зміст її відрізняється, але в сукупності надає користувачам фінансової звітності необхідну інформацію про податок на прибуток для прийняття управлінських рішень.

Список використаних джерел

1. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Мінфіну України від 07.02.2013 N 73
3. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності. Затверджено наказом Мінфіну України від 28.03.2013 N 433.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва". Наказ Мінфіну України від 25.02 2000 р. № 39.
5. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Затверджено наказом Мінфіну України від 27 червня 2013 року № 635.

Ночовна Ю.О., к.е.н., доцент
кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Полтавського університету економіки і торгівлі

КРИТИЧНА ОЦІНКА НОВОЇ ФОРМИ БАЛАНСУ

Фахівці з обліку і аудиту до сьогодні продовжують обговорення Наказу Міністерства фінансів України №73, який набрав чинності від 7 лютого 2013 року і згідно з яким відмінено перші шість П(С)БО, прийнято Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та затверджено нові форми фінансової звітності для вітчизняних підприємств, які складаються з I кварталу 2013 року.

Звичайно мрії України про євроінтеграцію вимагають переходу до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Проте навряд чи і науковці, і практики були готові до таких кардинальних змін. Дивує той факт, що ці зміни не були обговорені громадськістю, не мають жодних аргументованих і змістовних роз'яснень чи коментарів, були прийняті напередодні звітних дат і спровокували внесення чергових змін у інші нормативні документи. Це схоже на невдалий експеримент, який перетворився у недолугу безпринципну реформу, прийняту колуарно на швидку руку.

Загалом залишаються абсолютно не зрозумілими принципи, покладені в основу внесених змін. Наприклад, кому і навіщо знадобилося змінювати назву П(С)БО 1 на Національне (наче інші стандарти не є національними), вводити подвійну нічого не значущу назву для форми 1 - Баланс (Звіт про фінансовий стан) та форми 2 - Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), «шматувати» та підмінювати назви статей Балансу, вводити абсурдне поняття сукупного доходу у Звіті про фінансові результати, до складу якого включаються чистий прибуток (збиток) підприємства та інші доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів (що в принципі спотворює основи економіки і бухгалтерського обліку, оскільки навіть студенти другого курсу ВНЗ знають, що доходи формують фінансові результати, а не навпаки), розробляти таблицю додаткових статей фінансової звітності аж на три сторінки, відміняти стандартну форму Приміток до річної фінансової звітності, змінювати підходи до нумерації статей звітності, «підганяти» форми фінансової звітності під вимоги податкового законодавства?

Стосовно Балансу найбільш сумнівними та необґрунтованими нововведеннями, які, на нашу думку, призвели до його знеособленості, втрати управлінської спрямованості та аналітичних можливостей, є такі:

1. Введення нових не коректних термінів: «зареєстрований капітал», «гроші та їх еквіваленти», «капітал у дооцінках».
2. Об'єднання різних видів запасів у одну статтю (хоча поточні біологічні активи, які згідно з П(С)БО 9 теж є запасами, продовжують відображатися окремим рядком).
3. Відображення довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості лише за справедливою (залишковою) вартістю.
4. Згортання статті «дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги».
5. Виокремлення дебіторської та кредиторської заборгованості за розрахунками з податку на прибуток.
6. Вилучення статті «поточні зобов'язання за розрахунками з одержаних авансів» (хоча дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами відображається окремою статтею).

Звичайно останнім часом Баланс був настільки «роздутим» і перенасиченим статтями, що перестав поміщатися на одній сторінці, але він все одно був змістовнішим і

структуризованішим, відповідав єдиним принципам і методичним підходам до відображення статей. А скоротити його обсяг можна було й простіше:

у активі балансу – за рахунок згортання статті «грошові кошти та їх еквіваленти»; включення дебіторської заборгованості за розрахунками з нарахованих доходів до складу іншої поточної дебіторської заборгованості; включення витрат майбутніх періодів до складу інших оборотних активів – у частині витрат, понесених на строк до 1 року, та до складу інших необоротних активів – у частині витрат, понесених на строк більше 1 року; включення гудвілу до складу інших необоротних активів; ліквідації надуманого IV розділу «Необоротні активи та групи вибуття»;

у пасиві балансу – за рахунок об'єднання пайового, додатково вкладеного та іншого додаткового капіталу в одну статтю «додатковий капітал»; вилучення статей «накопичена курсова різниця», «частка меншості», «поточні зобов'язання за розрахунками з позабюджетних платежів», «зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»; об'єднання страхових резервів в одну статтю; ліквідації V розділу «Доходи майбутніх періодів», який за змістом відповідає авансам одержаним.

Наразі ж важко до кінця усвідомити та критично осмислити наслідки прийнятого нормативного документу. Водночас складно досягнути увесь спектр змін і доповнень, які у зв'язку з цим уже внесені і ще будуть внесені у Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», інші П(С)БО, План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцію про його застосування.

У цьому контексті з одного боку, в чергове вражає ганебне ставлення влади до бухгалтерів в нашій країні. Проте з іншого боку, доводить, що бухгалтерський облік усе ж таки є наукою. Та ще й якою динамічною на відміну від тих, до яких намагаються приєднати наукову спеціальність 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит».

Перелік використаних джерел:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73 / [Електрон. ресурс]. - Режим доступу: [http:// www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. № 87 (зі змінами і доповненнями) / [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http:// www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. № 87 (зі змінами і доповненнями) / [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http:// www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua).

ОНДРЕЙКА К.О.,

магістр,

Мукачівський державний університет

НЕОБОРОТНИХ АКТИВИ УТРИМУВАНІ ДЛЯ ПРОДАЖУ

Діяльність підприємства, його рентабельність та успіх у конкурентній боротьбі на ринку значною мірою залежать від ефективного управління суб'єктами господарювання належним їм майном і в значній мірі від того, як доцільно вони розпоряджаються своїми необоротними активами, в тому числі основними засобами. Для досягнення цих цілей слід чітко розмежовувати основні засоби, що утримуються для продажу, і ті, що використовуються за своїм прямим призначенням – як засоби виробництва. Саме такий підхід передбачений у П(С)БО 27 „Необоротні активи, призначені для продажу, і діяльність, що припиняється» [1], із введенням якої методологія обліку основних засобів

знала суттєвих змін, що стало причиною багатьох дискусій щодо доцільності та економічної обґрунтованості такого перегрупування активів.

Метою даного дослідження є розгляд недоліків чинної методології обліку операцій з продажу необоротних активів та його адаптування до потреб суб'єктів господарювання для ефективного управління сучасним підприємством.

Значний внесок у розвиток методичних та теоретичних засад обліку основних засобів внесли такі вчені як В.І.Валуєв, Г.Г.Кірейцев, М.Ф.Огійчук, Л.К.Сук, В.Г.Швець та інші. Проблеми обліку необоротних активів утримуваних для продажу розглядали такі вчені економісти як В.М.Пархоменко, А.В.Максименко, З.В.Задорожний, С.В.Хома. Незважаючи на значні досягнення та напрацювання ціла низка питань залишилася невирішеною.

Порядок формування балансової вартості основних засобів що використовуються за прямим призначенням визначено в П(С)БО 7 "Основні засоби" [2]. Вона розраховується шляхом коригування первісної вартості на суми зносу, зменшення їх корисності, дооцінки чи уцінки. Методологічні засади обліку основних засобів утримуваних для продажу визначено в П(С)БО 27 „Необоротні активи, призначені для продажу, і діяльність, що припиняється» [1], вони включають, як ті що первинно придбані з метою продажу так і ті, що їх виведено з експлуатації з метою реалізації. Особливість їх обліку полягає в тому, що балансовою вартістю основних засобів утримуваних для продажу є менша з двох величин – їх поточна облікова вартість на дату балансу або чиста вартість реалізації.

У своїх дослідженнях І.Губіна [4] та І.Голошкевич [5], спираючись на норми П(С)БО 7 та План рахунків бухгалтерського обліку, вказують на обов'язкове переведення всіх необоротних активів, призначених для продажу до складу запасів, в то же час І.Чалий [6] доводить, що якщо не виконуються вимоги визнання необоротних активів, призначених для продажу в обліку об'єкти слід реалізовувати як необоротні активи, а не як запаси.

Проте дослідивши дане питання стає очевидно, що ведення обліку необоротних активів, що незаплановано вибули з активного використання у звітному періоді на рахунку 10 "Основні засоби" до моменту реалізації буде суперечити П(С)БО 7 "Основні засоби" (п.33) з якого вилучено слово "продажу" і вимогу списання з балансу об'єкта основних засобів у наслідок його вибуття у наслідок продажу, тобто об'єкти, що використовуються для використання продажу підлягати не можуть, вони мають бути перекваліфіковані у необоротні активи утримувані для продажу, тобто основні засоби, які призначені для продажу, повинні бути переведенні зі складу необоротних активів до групи запасів, а доходи та витрати від їх продажу віднесені до операційної діяльності підприємства.

На практиці також дуже складно домогтися дотримання деяких умов визнання необоротних активів, призначених для продажу, згідно з п.1 П(С)БО 27 необоротні активи, що призначені для продажу визнаються, якщо "вони готові для продажу в їх теперішньому стані" [1, п.1], тобто мають бути здійснені всі технічні заходи щодо їх виведення з експлуатації, але практично період між технічною підготовкою об'єкта до продажу та його списанням не є суттєвим, так як передпродажні заходи зазвичай вживаються безпосередньо перед передачею об'єкта покупцю. Не завжди виконується й наступний критерій – висока ймовірність їх продажу. В п.1 П(С)БО 27 названа також інша умова "...здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку..." [1, п.1], але на практиці не кожне підприємство вживатиме активних заходів для забезпечення швидкого продажу.

Згідно змінами в Плані рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції № 291 діючих положень основні засоби призначені для продажу повинні обліковуватися на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу», на якому ведеться облік наявності та руху необоротних активів та груп вибуття, які визнаються

утримуваними для продажу. Цей субрахунок входить до рахунка 28 «Товари», який призначений для обліку руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу і згідно з Інструкцією № 291 використовують в основному збутові, торгові та заготівельні підприємства й організації, а також підприємства громадського харчування. На підприємствах рахунок 28 «Товари» застосовується для обліку будь-яких виробів, матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу. Вважаємо неправильно вести облік досліджуваних об'єктів на будь-якому рахунку класу 2 так як навіть якщо підприємство очікує продати основні засоби за економічним змістом вони залишаються засобами праці довгострокового використання. Відповідно до Наказів Міністерства фінансів України [3] необоротні активи при визнанні їх утримуваними для продажу відображаються за кредитом рахунків обліку необоротних активів і дебетом субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Доходи від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу відображаються за кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» з наведенням у статті «Інші операційні доходи» (рядок 2120) Звіту про фінансові результати (Форма №2), собівартість реалізованих необоротних активів, утримуваних для продажу, відображається за дебетом рахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності» з наведенням у статті «Інші операційні витрати» (рядок 2180) Звіту про фінансові результати (Форма №2).

Отже, дослідивши дане питання можна виділити наступні теоретико-методичні та практичні рекомендації щодо обліку необоротних активів утримуваних для продажу з огляду на те, що інформація про стан та рух належних підприємству активів повинна бути якомога точнішою ми вважаємо, що для досягнення цього найкращим вирішенням було б відкриття окремого субрахунку на рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи». Також необхідно переглянути порядок визначення балансової вартості основних засобів, так як на даний час порядок визначення балансової вартості основних засобів утримуваних для продажу відповідає загальному правилу оцінки запасів. Потребує удосконалення також і методологічне забезпечення обліку необоротних активів утримуваних для продажу, а саме внесення змін і доповнень до П(С)БО 27 у відповідності до положень МСФЗ 5, тобто на нашу думку інформація що надається користувачам могла б бути кориснішою також виділяючи основні засоби, які будуть реалізовані в інший спосіб ніж продаж та основні засоби, які тимчасово вилучено з використання.

Отже існує необхідність у здійсненні подальших досліджень у напрямі вдосконалення організації та методики обліку основних засобів які призначені для продажу, та відображення змін у їх складі, що сприятиме реальності та достовірності даних фінансової звітності для задоволення реальних потреб користувачів, тому що забезпеченість основними засобами є однією з необхідних умов ефективної діяльності підприємства, так як від ефективного їх використання в значній мірі залежить обсяг виготовленої продукції, наданих робіт та послуг, а як наслідок величина отриманого прибутку.

Перелік використаних джерел:

1. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.11.03 № 617 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 03.10.07 № 1100).

2. П(С)БО 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92

3. Лист Міністерства фінансів України № 31-34000-10-10/29072 від 25.07.2008 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.nan.ua/doc/>

4. Губіна І. Фінансова звітність 2008 – Середина шляху / І. Губіна // Бухгалтерія. – 2008. – № 26. – С. 80-83.

5. Голошевич І. Останні зміни у бухгалтерському обліку: часткове відновлення справедливості / І. Голошевич, О. Кушіна // Бухгалтерія. – 2008. – № 36. – С. 58-60.
6. Чалий І. Продаж основних засобів: як облік залежить від намірів / І.Чалий // Бухгалтерія. – 2008. – № 37. – С. 63-67.

Онищенко О. В.,
асистент кафедри обліку, аналізу і аудиту,
Чубка О. Ю., студентка,
Кременчуцький національний університет ім. Михайла Остроградського

СУЧАСНІ НЕДОЛІКИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ В УКРАЇНІ

Одним із найважливіших видів зобов'язань будь-яких підприємств, організацій та установ є заборгованість перед бюджетом за сплатою єдиного соціального внеску. Від правильності та своєчасності сплати даного обов'язкового платежу залежить рівень соціальної захищеності працюючих громадян країни.

Метою даної роботи є визначити основні сучасні недоліки організації обліку єдиного соціального внеску в Україні та запропонувати шляхи її вдосконалення.

Згідно із Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (він же єдиний соціальний внесок) – це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування [1].

Для обліку єдиного соціального внеску (ЄСВ) призначений субрахунок 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування». За кредитом даного рахунку відображаються суми нарахування та утримання внеску, а за дебетом – перерахування його до бюджету (табл. 1).

Таблиця 1

Типові проведення з обліку єдиного соціального внеску				
№ п/п	Зміст операції		Кореспонденція	
			Дебет	Кредит
1	2		3	4
			23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
1	Нарахована заробітна плата працівникам			

		23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»	651
2	Нарахована сума ЄСВ на фонд оплати праці		
3	Утримано ЄСВ із заробітної плати	661 «Розрахунки за заробітною платою»	651
4	Сплачено (перераховано) збори ЄСВ	651	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Нарахування та утримання ЄСВ здійснюється із застосуванням різних відсотків відповідно до класів професійного ризику виробництва та відносно виду бази для розрахунків, але їх суми однаково відображають за кредитом субрахунку 651. При щомісячному звітуванні перед Пенсійним фондом дана особливість обліку ускладнює процес складання «Звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», де ці суми зазначаються в окремих рядках.

Також формування зазначеного звіту зазнає труднощів і через відсутність відповідного документа, який служив би для оперативного накопичення інформації про суми нарахованого, утриманого та сплаченого ЄСВ.

Система обліку даного внеску потребує вдосконалення не тільки задля своєчасного складання звіту підприємства, організаціями та установами, але й для забезпечення спрощення та чіткого здійснення контролю податковими органами за правильністю застосування відсотків нарахування та утримання ЄСВ і повнотою його сплати до бюджету.

Отже, для ефективного обліку ЄСВ доцільно ввести додаткові рахунки до субрахунку 651 та розробити документ (картку, відомість тощо), де відбивалася б уся необхідна (детальна) інформація про ЄСВ для подальшого складання звітності перед органами Пенсійного фонду.

Перелік використаних джерел:

1. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. N 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

ОНИЩЕНКО О. В.,

асистент кафедри обліку, аналізу і аудиту,

ГНАТІВА А.О., студентка

Кременчуцький національний університет імені М. Остроградського

ПОДАТОК НА НЕРУХОМЕ МАЙНО ЯК МЕТОД ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Дана тема дослідження є неабияк актуальною адже інтеграція України до європейського економічного простору та поглиблення процесів глобалізації зумовлюють необхідність трансформації національної податкової системи відповідно до світової практики. У зв'язку з цим було затверджено порядок стягнення податку на нерухомість, відмінну від земельної ділянки, статтею 265 Податкового кодексу України, якою

визначені об'єкти та база оподаткування, ставки та строки сплати податку, а також пільги та умови їх надання [2]. Даний порядок набирає чинності з 1 січня 2013 року.

Варто зазначити, що податок на нерухоме майно існує майже у 130 країнах світу. Системи оподаткування нерухомості в кожній країні мають свої особливості.

Доцільним буде коротко навести певні особливості оподаткування нерухомості в певних країнах світу. Так, у Франції, Німеччині, Австрії, Швейцарії, Англії і інших європейських державах ставки податку на нерухомість складають в середньому 1–2% від її вартості. В багатьох іноземних державах даний податок є місцевим, який може бути однією з вагомих статей дохідної частини бюджету. Наприклад, у деяких штатах Австралії - понад 90% місцевого бюджету, в Франції – 33 %, США - до 75%, Канаді - до 80%, а от у Великій Британії податки на нерухоме майно забезпечують 100% доходів місцевих бюджетів. В країнах з економікою, що розвивається, податок на нерухомість становить 40 – 80 % надходжень до місцевих бюджетів.

Позитивний ефект від впровадження податку на нерухомість відчули і країни Центрально-Східної Європи, зокрема Польща, Естонія, Чехія, Словаччина Росія та інші країни, податкові надходження з нерухомості яких складають близько 9 % доходів місцевих бюджетів.

Що стосується України, то надходження до місцевих бюджетів від запровадженого Податковим кодексом України податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, будуть мізерними адже за базу оподаткування визначено лише житлову нерухомість, на яку надається пільга 120 кв. м. для квартир та 250 кв. м. для житлових будинків [1]. Надходження від запровадженого податку на нерухоме майно в 2013 році, за оцінками експертів, складуть лише 0,18 млрд. грн.

Отже, можна зробити висновок, що введення в Україні сучасного, соціально справедливого та, будемо сподіватись, економічно ефективного податку на нерухомість дозволить адаптувати національне законодавство до Європейських та світових стандартів, знизить маніпуляції на ринку нерухомості, забезпечить збільшення надходжень до місцевих бюджетів.

Перелік використаних джерел:

1. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо об'єктів нерухомості» від 04.07.2013 № 403-VII.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtkk.com.ua>

ОНИЩЕНКО О.В.,

асистент кафедри обліку, аналізу та аудиту
Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського

КОМБІНОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗГІДНО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Розвиток інтеграційних процесів та зростаюча значимість об'єднань підприємств в економіці України призвели до розширення кола внутрішніх та зовнішніх користувачів фінансової звітності, які висувають нові вимоги до змісту і якості звітних показників.

Сьогодні злиття та поглинання компаній відбуваються все більш швидко. Раніше, перед поглинанням компанії проходили так званий процес інтеграції, тобто перший рівень – це стратегічний альянс, другий – спільне підприємство (joint venture), потім створювали консорціум, далі - злиття, і, нарешті, одна сторона виступала поглиначем. На це могло піти 10 років, але це було органічне розуміння бізнесу один одного, сумісна робота двох бізнесів, кінцевим ефектом якої було поглинання. Зараз у компаній не має для цього часу, тому багато з них одразу входять в режим поглинання [1].

Ринок злиття та поглинання (M&A) в Україні у 2012 р. характеризувався збільшенням кількості транзакцій: відбулося близько 150 угод, що в 5 раз більше, ніж в 2011 році. За перший квартал 2013 року обсяг транзакцій збільшився в сім разів. Експерти прогнозують, що показник 2013 року буде кращим у порівнянні з 2012 роком, а кількість крупних транзакцій (більше 100 млн. дол.) вже перебільшила минулорічний показник [2].

У деяких випадках такі групи компаній мають традиційну холдингову структуру, в якій можна виділити материнську компанію (інвестора), що прямо або опосередковано через свої дочірні компанії контролює всі компанії групи. В такому разі Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) вимагають складання консолідованої фінансової звітності. Така звітність відіграє важливу роль при залученні інвестицій та управлінні групою підприємств, виступаючи засобом представлення результатів бізнес-процесів у межах групи та інформаційним забезпеченням процесу прийняття ефективних інвестиційних рішень. Консолідована фінансова звітність дає змогу представити потенційним інвесторам цілісну картину, яка свідчить про фінансовий потенціал бізнесу в цілому та інвестиційні перспективи.

Складання консолідованої фінансової звітності передбачає включення до меж дії консолідації компаній, взаємозв'язки між якими юридично оформлені. Але досить часто складається ситуація, коли група компаній є юридично не оформленою, але фактично контролюється одним інвестором (або групою інвесторів). Прикладом є групи компаній з непрозорою структурою, які належать певній фізичній особі та її близьким родичам, але між собою юридично не взаємопов'язані. Значна кількість бізнес-груп в Україні свідомо створювалась з непрозорою з юридичної точки зору структурою, в якій неможливо виділити або навіть простежити материнську компанію (інвестора). Це дозволяло оптимізувати податкове навантаження на бізнес та зменшувало ризики рейдерських атак [3].

Але чинні на сьогоднішній день МСФЗ не передбачають складання консолідованої фінансової звітності для таких груп компаній через відсутність в їх структурі юридично оформленої материнської компанії. Виходом із такої ситуації може бути складання комбінованої фінансової звітності, яка представляє результати діяльності і ресурси декількох компаній, недостатньо пов'язаних для складання консолідованої фінансової звітності.

Комбінована фінансова звітність – це «винахід» Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (ЗПБО, англ. GAAP) США. Можна комбінувати будь-які компанії, навіть якщо вони ніяк не пов'язані між собою. Наприклад, комбіновану звітність можна підготувати перед капітальною угодою щодо злиття двох компаній, щоб заздалегідь побачити, що буде представляти собою консолідована фінансова звітність групи цих компаній після їх злиття [4].

Правила комбінування практично збігаються з правилами консолідації, за винятком взаємного елімінування інвестицій у дочірні компанії та статутних (акціонерних) капіталів дочірніх компаній.

Хоча комбінована фінансова звітність не може замінити консолідовану фінансову звітність (наприклад, при виході групи компаній на фондову біржу), але для власників групи компаній або зацікавлених зовнішніх користувачів саме комбінована звітність найбільш повно та достовірно відображає результати діяльності такої групи як окремого бізнесу.

Важливою подією для підвищення статусу комбінованої фінансової звітності було прийняття Радою з МСФЗ у липні 2009 року стандарту «МСФЗ для малого та середнього бізнесу» (МСФЗ для МСБ), в якому вперше офіційно був визначений термін «комбінована фінансова звітність» [5]. Крім того в 2009 році Рада з МСФЗ ухвалила резолюцію щодо визнання комбінованої фінансової звітності одним з видів звітності загального призначення.

Відповідно до п.9.28 розділу 9 МСФЗ для МСБ [5], комбінована фінансова звітність (зведені фінансові звіти) – це єдиний комплекс фінансових звітів двох чи більше підприємств, яких контролює один інвестор. Тобто, комбінована фінансова звітність передбачає створення спільної звітності будь-яких довільно згрупованих компаній, які належать одному інвестору або групі інвесторів.

Стислий опис основних правил складання комбінованої звітності, який міститься у п.9.29 розділу 9 МСФЗ для МСБ [5], свідчить про те, що принципи підготовки комбінованої фінансової звітності в багатьох аспектах аналогічні принципам консолідації. Так, при підготовці комбінованої фінансової звітності необхідно виконати наступні етапи:

- визначити перелік компаній, фінансова звітність яких буде об'єднана при комбінації;
- визначити єдину облікову політику для всіх компаній групи, тобто облік аналогічних операцій та інших подій у подібних обставинах всіх компаній групи повинен здійснюватися за одними обліковими правилами;
- підготувати фінансові звіти компаній групи, звітність яких комбінується, на одну і ту саму дату за винятком випадків, коли таке є практично неможливим;
- просумувати дані щодо активів, зобов'язань, капіталу та результатів діяльності всіх компаній групи;
- виключити всі результати операцій і залишки всередині групи компаній;
- виключити всі прибутки або збитки від операцій усередині групи компаній, визнані в якості активу, такі як запаси і основні засоби.

В комбінованій фінансовій звітності в обов'язковому порядку розкривається наступна інформація:

- той факт, що фінансова звітність є комбінованою;
- причини підготовки саме комбінованої фінансової звітності;
- підстава для визначення переліку підприємств, які включаються до комбінованої фінансової звітності;
- основа підготовки комбінованої фінансової звітності;
- інформація щодо пов'язаних сторін.

Комбінована фінансова звітність поступово набуває офіційного статусу та починає користуватися довірою у зацікавлених користувачів. Сьогодні складання комбінованої фінансової звітності є звичайною міжнародною практикою. Багато бізнес-структур, які формально не можуть бути консолідовані, складають і публікують таку звітність. Наприклад, комбіновану фінансову звітність за різні роки оприлюднювали група компаній «Сетл» (Росія), консорціум «Альфа-Груп» (Росія), холдинг New Brunswick Power Holding Corporation (Канада), БАТ «Атоменергомаш» (Росія), Урановий холдинг «АРМЗ» (Росія), група "МАКО" у яку входить 18 підприємств в Україні, Голландії та Швейцарії (Україна).

Аудиторські звіти щодо комбінованої фінансової звітності вказаних вище та багатьох інших бізнес-структур містять не модифіковану думку, тобто аудитори підтверджують, що така звітність складена у повній відповідності до МСФЗ.

Складання комбінованої фінансової звітності для груп компаній з непрозорою структурою необхідно, так як для таких бізнес-утворень комбінована звітність є єдиною можливою формою міжнародної фінансової звітності, яка дозволяє отримати економічні вигоди шляхом залучення інвестицій.

Перелік використаних джерел:

1. Пенцак Е. 6 трендов рынка слияний и поглощений [Електронний ресурс] / Е. Пенцак // Журнал Forbes. – Режим доступу: <http://forbes.ua/selfeducation/reports/1358969-6-trendov-rynka-sliyanij-i-pogloshchenij>.

2. Объем М&А-сделок в Украине с начала года вырос в 7 раз [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://forbes.ua/opinions/1350811-obem-mandampa-sdelok-v->

ukraine-s-nachala-goda-vyros-v-7-raz.

3. Комбінована фінансова звітність: рух у майбутнє / І. О. Пономаренко // Аудитор України. – 2013. – № 3(208). – С. 38–41.

4. Модеров С.В. Комбинированная финансовая отчетность и ее проформа [Електронний ресурс] / С. В. Модеров // [Корпоративная финансовая отчетность. Журнал МСФО](http://www.finansy.ru/st/page_buh_0.html). – №2. – 2013. – Режим доступу: http://www.finansy.ru/st/page_buh_0.html.

5. [Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств \(МСФЗ для МСП\) IASB](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_063); Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2013 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_063.

ПАВЕЛКО О.В.,

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

Національний університет водного господарства та природокористування,
м. Рівне

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БАНКІВ, ПІДПРИЄМСТВ ТА БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Загальновідомо, що кожен суб'єкт господарської діяльності незважаючи на те, є він банком, бюджетною установою чи підприємством, спроможний належно функціонувати лише за наявності основних засобів, сутність яких та проведення класифікації для потреб бухгалтерського і податкового обліку мають низку спільних і відмінних рис, що зумовлює актуальність проведеного дослідження.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції з основними засобами банків України регулює «Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України», що затверджена постановою Правління НБУ 20.12.2005 р. № 480 [1]. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [2] визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби підприємств, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби у бюджетних установах регулює Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ», яке затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 [3], а також Національне П(С)БО бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» від 12.10.2010 р. № 1202 [4], що діятиме з 1 січня 2015 року.

Податкова регламентація сутності основних засобів визначена ст. 14 Податкового кодексу України, за якою «основні засоби — матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 грн, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)» Слід зазначити, що відповідно до податкового законодавства до кінця 2011 р. вартісна межа віднесення активів до складу основних засобів становила 1 тис. грн, а починаючи з 1 січня 2012 р. — 2,5 тис. грн.

Порівняння сутності та класифікації основних засобів різних господарюючих суб'єктів подано у табл., за даними якої можна зробити висновок, що визначення економічної сутності основних засобів за даними різних нормативно-правових документів особливо не відрізняються, хоча і призначені для потреб різних груп користувачів. Відповідно до п. 5 П(С)БО 7 «Основні засоби» основні засоби для цілей бухгалтерського обліку класифікуються за двома групами: основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Третю групу (незавершені капітальні інвестиції) з П(С)БО 7 «Основні засоби» виключено на підставі Наказу Міністерства фінансів від 18.03.2011 р. № 372.

Таблиця 1

Порівняння економічної сутності та класифікації основних засобів різних господарюючих суб'єктів

Критерій порівняння	Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України	П(С)БО 7	Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ	Національне П(С)БО бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»

<i>Сутність основних засобів</i>	Матеріальні активи, які банк утримує з метою використання їх у процесі своєї діяльності, надання послуг, здавання в лізинг (оренду) іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)	Матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)	Матеріальні активи, які утримуються установою для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг, для досягнення поставленої мети, та/або задоволення потреб установи, або здавання в оренду іншим особам і використовуються за очікуванням, більше одного року	Матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі або здавання в оренду іншим особам і використовуються за очікуванням, більше одного року
---	---	---	---	--

<i>Класифікація основних засобів</i>	а) Основні засоби: - земельні ділянки; будинки, споруди і передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); інші основні засоби; б) Інші необоротні матеріальні активи: в) Незавершені капітальні інвестиції.	а) Основні засоби: -Земельні ділянки. - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом. - будівлі, споруди та передавальні пристрої. - машини та обладнання. - транспортні засоби. - інструменти, прилади, інвентар (меблі). - тварини. - багаторічні насадження. - інші основні засоби. б) Інші необоротні матеріальні активи	а)Земельні ділянки; -капітальні витрати на поліпшення земель; -будинки та споруди; машини та обладнання; -транспортні засоби; -інструменти, прилади, інвентар; -робочі і продуктивні тварини; -багаторічні насадження; -інші основні засоби; б) Інші необоротні матеріальні активи	а) Основні засоби: - земельні ділянки; - капітальні витрати на поліпшення земель; - будинки, споруди та передавальні пристрої; - машини та обладнання; - транспортні засоби; - інструменти, прилади, інвентар; - тварини; - багаторічні насадження; - інші основні засоби; б) Інші необоротні матеріальні активи: в) Незавершені капітальні інвестиції

Відтак, банки для потреб бухгалтерського обліку поділяють основні засоби на три групи, на відміну від інших господарюючих суб'єктів, котрі виокремлюють лише дві. Проте слід зазначити, що Національне П(С)БО бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» від 12.10.2010 р. № 1202, яке діятиме з 1 січня 2015 року, також виокремлює три групи основних засобів, що суперечить Положенню з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, яке затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611. Останнім документом незавершене капітальне будівництво передбачено у складі необоротних активів, а до складу основних засобів віднесено лише основні засоби та інші необоротні матеріальні активи.

Банки та інші господарюючі суб'єкти, котрі є платниками податку на прибуток і керуються Податковим кодексом України, для ведення податкових розрахунків класифікують основні засоби на 16 груп (згідно зі ст. 145 Податкового кодексу України), тоді як для цілей бухгалтерського обліку основні засоби поділяються на значно меншу кількість груп.

Таким чином, можна констатувати про існування розбіжностей у теоретичних засадах побудови обліку основних засобів. Спостерігаються неузгодженості у класифікаціях основних засобів за податковим і бухгалтерським законодавством (передбачено різну кількість груп). Суттєво відрізняються класифікації основних засобів у

бухгалтерському обліку для банків та інших господарюючих суб'єктів, що регламентовано на законодавчому рівні (при цьому економічна сутність основних засобів трактується однаково). Зазначені розбіжності потребують законодавчого врегулювання з метою встановлення однакових принципово якісних засад побудови бухгалтерського обліку основних засобів у всіх господарюючих суб'єктів.

Перелік використаних джерел:

1. Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України: постанова Правління НБУ 20.12.2005 р. № 480 (зі змінами): [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». – [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ», яке затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611. – [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Національне П(С)БО бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» від 12.10.2010 р. № 120. – [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

ПАВЛОВА С.В., старший викладач
кафедри обліку та аудиту,
ДМИТРУК О.С., магістр,
Волинський інститут економіки та менеджменту

ІНВЕСТИЦІЙНА СТРАТЕГІЯ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ

До комплексу функціональних стратегій підприємства входить й інвестиційна стратегія, яка передбачає напрями здійснення інвестиційної діяльності для забезпечення реалізації загальної стратегії підприємства усі ці явища впливають на організацію облікового процесу. Інвестиційні рішення, майже завжди є стратегічними, бо частіше всього передбачають довгострокові вкладення ресурсів.

Діяльність підприємства з формування та використання інвестиційних ресурсів (інвестицій) називають інвестиційною діяльністю.

У зв'язку з процесом реформування вітчизняного бухгалтерського обліку відповідно до вимог Міжнародних національних стандартів бухгалтерського обліку (МНСБО) останнім часом як науковими працівниками, так і практиками більше уваги приділяється методиці та організації обліку, ніж організації праці облікового персоналу. Аналіз результатів анкетного обстеження бухгалтерських служб підприємств свідчить про те, що стан організації обліку та організації діяльності облікового апарату не повною мірою відповідає сучасним вимогам і потребує подальшого розвитку та вдосконалення. Одним із чинників неналежної уваги до організації роботи бухгалтерських служб є ототожнення понять "організація бухгалтерського обліку" і "організація роботи облікового апарату".

Недоліками організації роботи облікових служб у результаті спостережень є неналежне планування облікових робіт відповідно до вимог наукової організації праці, а також те, що немає сучасного науково-методичного забезпечення.

Таким чином, під час обґрунтування елементів облікової політики є необхідним враховувати умови праці, зокрема наявність комп'ютерної техніки та програмного забезпечення.

Основною метою інвестиційної діяльності є забезпечення ефективного здійснення інвестиційної стратегії підприємства, яка досягається шляхом реалізації таких завдань:

- 1) досягнення високих темпів економічного розвитку підприємства;
- 2) максимізація доходів (прибутків) від інвестиційної діяльності;
- 3) мінімізація інвестиційних ризиків;
- 4) забезпечення фінансової стійкості та платоспроможності підприємства.

Потреба в інвестиціях при реалізації стратегії підприємства обумовлена необхідністю:

- відновлення та розширення матеріально-технічної бази підприємства;
- збільшення обсягів виробничої діяльності;
- освоєння нових видів діяльності;
- підвищення якості продукції.

Планування інвестиційної діяльності є необхідним процесом з ряду причин:

- для реалізації стратегій підприємство може використовувати різні види інвестицій, різний обсяг інвестиційних коштів, тому доцільно розробляти декілька альтернативних проектів;

- необхідність вибору з альтернативних інвестиційних проектів найбільш ефективного;

- необхідність якнайшвидшого отримання віддачі від інвестицій;
- планування сприяє зниженню ризику, що пов'язаний із прийняттям інвестиційних рішень. Збільшення вартості інвестиційного проекту підвищує ступінь його ризику, що обумовлює різну глибину опрацювання інвестиційних рішень при плануванні інвестицій.

Вхідними даними для планування інвестицій на підприємстві є:

- інформація про стратегію підприємства;
- результати оцінки обраної стратегії та виявлення в ній «вузьких місць».

Планування інвестиційної діяльності складається з наступних етапів:

- Розробка плану інновацій.
- Розробка плану інвестицій за окремими напрямками.

Складання зведеного плану інвестицій.

Інвестиційна стратегія - це комплекс довгострокових цілей області капіталовкладень та вкладень у фінансові активи, розвитку виробництва, формування оптимальної структури інвестування, а також сукупність дій з їхнього досягнення. У загальному виді інвестиційна стратегія реалізується у розробці плану та програми його здійснення на даному етапі розвитку підприємства. Інвестиційна стратегія підприємства формується з урахуванням існуючих джерел та форм інвестування, їхньої доступності і потенційної ефективності використання.

Інвестиційна стратегія передбачає досягнення таких цілей:

- максимізація прибутків від інвестиційної діяльності;
- мінімізація інвестиційних ризиків.

Розробка інвестиційної стратегії підприємства передбачає такі етапи:

- 1) визначення періоду формування інвестиційної стратегії;
- 2) вибір стратегічних цілей інвестиційної діяльності;
- 3) визначення напрямків інвестування та джерел фінансування;
- 4) конкретизацію інвестиційних програм та термінів;
- 5) оцінку розробленої інвестиційної стратегії;
- 6) перегляд стратегії у залежності від зміни зовнішніх умов та становища підприємства.

Оптимальна інвестиційна стратегія має відповідати таким критеріям: інвестиційна привабливість запропонованих стратегією регіонів, галузей та ринків; взаємоузгодженість

та взаємозв'язок стратегічних цілей, завдань і програм; низька чутливість стратегії до змін у зовнішньому середовищі (можливість максимально визначити чутливість до змін); прийнятий часовий діапазон реалізації стратегії; відсутність суттєвих перешкод на шляху до реалізації стратегії; прийнятний рівень інвестиційних і фінансових ризиків; адекватне ресурсне та організаційне забезпечення стратегії.

Розробка стратегії покликана забезпечити:

- безперебійну інвестиційну діяльність у передбачених обсягах;
- найбільш ефективне використання власних і особливо позикових коштів;
- фінансову стійкість підприємства у довгостроковій перспективі.

Перелік використаних джерел:

1. Закон України «Про інвестиційну діяльність» // Відомості Верховної Ради України.- 1991.-№ 47.- с. 1351 - 1359.
2. Бланк И. А. Инвестиционный менеджмент. - К.: МП «Итем ЛТД», «Юнайтед Лондон Трейд Лимитед», 1995. - 448 с.
3. Гребінець К. М. Організація і планування на підприємстві: Навч. посібник. - К.: Центр навчальної літератури, 2006. - 528 с.
4. Пономаренко В. С. Стратегічне управління підприємством. - Х.: Основа, 1999. - 620 с.

ПАВЛОВА С.В.,

старший викладач кафедри обліку та аудиту

ІЩИК С.П., магістр,

Волинський інститут економіки та менеджменту

ВПЛИВ НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ В УКРАЇНІ

Минає п'ятий рік, як світова спільнота переживає наслідки фінансово-економічної кризи. Україна - одна з багатьох держав, яка не була достатньо підготовленою до таких економічних потрясінь. Розглянувши вплив зовнішніх чинників - а це забезпеченість виробничими ресурсами (матеріальними, трудовими, технологічними системами), політична стабільність, ефективність системи державного регулювання економічних процесів, наявність та ефективна реалізація відповідної національної програми, ми дійшли до висновку, що саме ці чинники на сьогодні гальмують економічний прогрес в Україні, стримують ділову активність підприємств.

На нашу думку питання організації облікового процесу потрібно вирішувати на загальнодержавному рівні. Метою статті є власне бачення проблеми та шляхи її поступового вирішення з точки зору обліковця.

Власні спостереження та напрацювання в галузі організації облікового процесу таких науковців, практиків, аналітиків, як: Голов С., Бутинець Ф., Мних Є., Кіндрацька Л., Белоусова І., Шурпенкова Р., Демко І., Кузнецова С., Ловінська Л., Копилов В. та інших надихнули на написання даної статті [1-6].

Сьогодні в усіх галузях національної економіки відсутні принципи системності, взаємозв'язку і взаємоузгодженості. Більшість секторів економіки не підпорядковуються державі, яка, в свою чергу, втратила контроль над обсягом виробництва, якістю продукції та іншими життєво важливими чинниками. За словами І. Белоусової, фінансова криза - це насамперед криза довіри. Побудова нових відносин можлива тільки за допомогою бухгалтерського обліку, що забезпечить зовнішніх користувачів оперативною, доступною та достовірною інформацією [1]. Взаємодія зовнішнього та внутрішнього середовища відбувається через відповідні чинники, які мають єдину класифікаційну ознаку, проте їх характеристика залежить від рівня системи. Вищим (першим) рівнем слід вважати

національну економіку, її соціально-економічну та науково-технічну спрямованість, а також державне нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку. Другий рівень - економічна, організаційно-технічна та облікова політика конкретної виробничої системи.

Як передбачено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підприємство самостійно визначає організаційну форму бухгалтерської роботи виходячи з типу підприємства та конкретних умов господарювання. При цьому фінансовий облік передбачає єдину методологію його ведення, а управлінський згідно з статтею 8 Закону, розробляється підприємством самостійно [2]. Державних органів цікавить перш за все саме фінансова звітність, як інформаційна система для управління суспільством, а ось чи відповідає вона дійсності? Всім чудово відомий той факт, що кожне конкретне підприємство веде власний управлінський облік, згідно якого визначає витрати і доходи, а ті форми, які держава визначила для ведення обліку, підприємство складає чисто формально, та не завжди правдиво.

Загально прийнятий той факт, що нововведення в законодавстві сприймаються без особливого ентузіазму. Деякі підприємства навіть не намагаються застосовувати Міжнародні стандарти фінансової звітності, допоки цього не вимагатиме держава. Але це не означає, що використання вітчизняними суб'єктами господарювання МСФЗ призведе до вражаючих результатів. Ось що показав огляд напрямів і результатів реформування обліку та аудиту в державах - колишніх республіках СРСР і визначення (на цій основі) рівня і перспектив розвитку обліку та аудиту в Україні проведений С. Головим: більшість держав на пострадянському просторі починали реформування системи бухгалтерського обліку з розробки національних стандартів на основі МСФЗ. Складності переходу на МСФЗ пов'язані з відсутністю достатньої чисельності кваліфікованих фахівців [3]. Реформування бухгалтерського обліку та аудиту в державах - колишніх республіках СРСР орієнтовано на застосування Міжнародних стандартів обліку, аудиту і професійного навчання. При цьому пострадянські держави використовують різні стратегії імплементації МСФЗ. В Україні досягнуто високого рівня гармонізації Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з МСФЗ. Водночас назріла необхідність переходу до обмеженого прямого застосування МСФЗ в Україні. Немає підстав вважати еталонними для України стратегії реформування обліку, прийняті в Росії, Білорусі та Казахстані. Більш перспективним є підхід Азербайджану, який передбачає обмежене пряме застосування МСФЗ з альтернативою їх добровільного застосування підприємствами замість НСБО [4].

При цьому необхідними умовами саме позитивної перспективи є дотримання таких вимог, як створення власної стратегії розвитку країни, враховуючи національні інтереси та можливості. Поступово більшість європейських країн повертаються до того, що держава відіграє значну роль у регулюванні економічних процесів. Цей процес відбувається і на теренах нашої держави, зокрема значним досягненням є високий рівень гармонізації Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з МСФЗ.

Як казав Лука Пачолі: «Хто в справах своїх не вмів бути гарним бухгалтером, той буде бродити як сліпий у п'ємті, навантажений, і не минути йому великих збитків». Держава має створити відповідну нормативно-законодавчу базу, яка максимально наближено ґрунтуватиметься на тих умовах, які вигідні для всіх її учасників. Наступним кроком є розробка та ефективна реалізація відповідної національної програми, та контроль за її виконанням. Підприємства в першу чергу мають забезпечувати гармонію у суспільстві, а не отримання прибутку за будь-яку ціну. В такій ситуації без умілої організації, керівництва та контролю з боку державних органів не обійтись. На нашу думку треба запровадити:

- відродження активної громадської позиції у членів громади;

- приведення національної економіки до того рівня, коли застосування МСФЗ буде можливим;
- відродження великих підприємств;
- розвиток промисловості та сільського господарства;
- створення робочих місць;
- подолання дистанції між програмою навчального процесу та реальними професійними потребами;
- державне регулювання облікового процесу;
- кримінальну відповідальність суб'єктів господарювання за неналежне виконання покладених на них функцій;

Список використаної літератури:

1. Білоусова І. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні//Бухгалтерський облік і аудит. - 2009. - № 5. С. 3-6.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996-XIV.
3. Мних Є. Підготовка бухгалтерів і аудиторів до вимог МСФЗ//Головбух. - 2008. - № 35 (586). С. 7-11.
4. Голов С. Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту на пострадянському просторі//Бухгалтерський облік і аудит. - 2006. - № 8. С. 3-15.
5. Кіндрацька Л. Бухгалтерська професія в Україні: реальність та перспективи//Бухгалтерський облік і аудит. - 2009. - № 11. С. 6-9.
6. Шурпенкова Р., Демко І. Ключова роль фахівців у раціональній організації управлінського та фінансового обліку//Регіональна економіка.- 2007. № 2. - С.185-189.

ПОПКО Є.Ю., м.н.с.

відділу методології обліку і аудиту
ННЦ "Інститут аграрної економіки"

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 41 "СІЛЬСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО": ПРОЦЕС ЗАПРОВАДЖЕННЯ

В бухгалтерському обліку сільськогосподарської діяльності оцінка за справедливою вартістю з'явилася у зв'язку із прийняттям Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 "Сільське господарство". Проте, доцільність такої "появи" викликала велику кількість запитань, зокрема, щодо неупередженого та об'єктивного відображення майнового стану, результатів діяльності та змін у фінансовому становищі підприємства. Про це свідчить і сам процес затвердження міжнародного стандарту з обліку в аграрній сфері (табл. 1).

Таблиця 1

Процедура прийняття МСБО 41 "Сільське господарство"

Рік	Подія	Коротка характеристика
1994	Прийнято рішення про розробку МСБО в сільському господарстві	Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку ухвалює рішення розробити МСБО в сільському господарстві, для реалізації якого формується Підготовчий комітет.
1996	Опубліковано "Проект основних принципів"	Підготовчий комітет оприлюднює "Проект основних принципів", в якому, крім методології обліку в сільському господарстві, міститься звернення до громадськості висловити свою думку щодо

		розроблених пропозицій.
1997	Опубліковано Попередній проект стандарту E65 "Сільське господарство"	Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку публікує Попередній проект стандарту з бухгалтерського обліку в сільському господарстві E65.
1999	Затверджено Попередній проекту стандарту E65 "Сільське господарство"	Правління Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку затверджує Попередній варіант стандарту E65 "Сільське господарство".
2000	Ухвалено МСБО 41 "Сільське господарство"	31 січня закінчився термін подання коментарів до E65 "Сільське господарство". У грудні, розглянувши коментарі до E65, Правління КМСБО ухвалює остаточний варіант МСБО 41 "Сільське господарство".
2001	Опубліковано МСБО 41 "Сільське господарство"	Правління Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у лютому публікує МСБО 41 "Сільське господарство".
2003	Введено в дію МСБО 41 "Сільське господарство"	01 січня МСБО 41 "Сільське господарство" набирає чинності.

У 1994 році Правлінням Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – КМСБО) приймається рішення про розробку Міжнародного стандарту з бухгалтерського обліку в сільському господарстві. Для реалізації поставленого завдання створюється Підготовчий комітет.

Відразу зауважимо, що головною метою формування нового міжнародного стандарту в аграрному секторі визнано забезпечення порівнянності показників звітності між сільськогосподарськими підприємствами різних країн. Таким чином, справедливий вартості відводиться роль інструмента узгодження фінансових звітів різних аграрних підприємств різних країн.

У 1996 році Підготовчий комітет оприлюднює "Проект основних принципів", в якому описуються проблеми обліку в сільському господарстві, пропонуються альтернативні методи їх вирішення та міститься звернення до громадськості висловити свою думку щодо розробленого Проекту.

Отримавши певну фінансову підтримку від Світового банку для реалізації цього проекту, КМСБО був націлений на якнайшвидше затвердження нового стандарту. В 1997 році КМСБО публікує Попередній проект стандарту з бухгалтерського обліку в сільському господарстві E65.

У липні 1999 року Правління КМСБО затверджує Попередній проект стандарту E65 "Сільське господарство", останнім терміном подання коментарів до якого визначено 31 січня 2000 року. Потягом визначеного періоду на адресу Правління КМСБО надходить 62 листи з коментарями від різних міжнародних компаній з 28 країн світу.

У квітні 2000 року співробітники КМСБО розробляють та розповсюджують анкету серед підприємств, що займаються сільськогосподарською діяльністю, для того щоб з'ясувати, наскільки достовірною є пропонована в E65 оцінка за справедливою вартістю. У грудні 2000 року, розглянувши коментарі до E65 і отримані анкети (20 заповнених анкет з 11 країн), Правління КМСБО ухвалює остаточний варіант стандарту по сільському господарству – МСБО 41 "Сільське господарство".

Вважаємо за доцільне наголосити на тому, що рішення Правління КМСБО затвердити МСБО 41 "Сільське господарство" ґрунтувалося не на фактичних спостереженнях за процесом здійснення сільськогосподарської діяльності в умовах діючих підприємств, а виключно на проведеному поштовому анкетуванні.

Зауважимо, що найбільш спірним аспектом МСБО 41 "Сільське господарство" стала вимога відображати зміни справедливої вартості біологічних активів у складі чистого прибутку або збитку в рамках операційної діяльності. Проти такої практики категорично висловилися низка організацій, про що свідчать наступні коментарі:

– "Сільське господарство не є тим видом бізнесу, для якого слід вважати доречним передчасне відображення прибутку, непідтвердженого реальним продажем активу; замість цього, більш виправданим є історичний підхід" (Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу);

– "Ми не хочемо, щоб принципи, викладені в Попередньому проекті стандарту по сільському господарству, були реалізовані на практиці так, як вони розроблені не для того, щоб допомогти Банку. Вони цілком можуть мати негативний вплив на низку аграрних підприємств-наших клієнтів, змушуючи їх тим самим нести додаткові і непотрібні витрати на оцінку і визнавати податкові зобов'язання з умовного прибутку" (Барклейс Банк, Великобританія);

– "Ми вважаємо, що пропозиція застосувати оцінку за справедливою вартістю, викладена в Проекті основних принципів, прогнозує істотні зміни в нинішній історичній моделі обліку. Особливе занепокоєння викликає рекомендація визнавати нереалізовані прибутки та збитки у звіті про фінансові результати. Наші побоювання ґрунтуються на тому, що відображення у складі фінансового результату нереалізованих прибутків та збитків, які можуть залишатися нереалізованими протягом багатьох років, створить припущення, що вони доступні для виплати дивідендів. Ми переконані, що інформація, представлена в фінансовій звітності загального призначення, може вводити в оману користувачів, особливо, чи існують ці прибутки для виплати дивідендів... Група 100 вважає, що запропонована модель не "бачить" відмінностей між зростанням вартості і прибутком" (Група 100, Австралія).

Проте, не зважаючи на значну опозицію з боку багатьох сільськогосподарських підприємств, обліковців-практиків та професійних бухгалтерських організацій у Великобританії, США, Австралії та Канаді, в лютому 2001 року МСБО 41 "Сільське господарство" був опублікований. З цього моменту розпочалася кампанія по "просуванню" нового стандарту в облікову практику різних країн.

Проте, до цього часу мета запровадження МСБО 41 "Сільське господарство" не досягнута. Як засвідчило проведене дослідження, остання не може бути втілена на практиці і в майбутньому, оскільки існує кілька (а не один) методів визначення справедливої вартості. А їх застосування, в тій чи іншій мірі, вносить розбіжності між даними фінансової звітності підприємств, що унеможлиблює їх зіставлення.

Попович В.І., к.е.н., доцент
кафедри обліку та фінансів,

Драпієва С.М., магістр,
Мукачівського державного університету

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Облік є однією із функцій управління, оскільки він забезпечує достовірною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Важливою умовою ефективного функціонування кожного господарюючого суб'єкта в Україні є якісно побудована система бухгалтерського обліку, що передбачає формування та прийняття на тривалу перспективу чіткої облікової політики - сукупності

принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності.

У більшості розвинених країн з ринковими відносинами уміло сформована облікова політика використовується як складова загального механізму управління господарською діяльністю підприємств.

Враховуючи, що облікова політика підприємства – це, насамперед, політика власника, саме власник повинен здійснювати вибір суб'єктів, які безпосередньо будуть формувати облікову політику: бухгалтерська служба, головний бухгалтер, служба внутрішнього контролю, спеціально створена комісія, аудиторська або інша спеціалізована фірма. На підприємствах колективної форми власності рішення про вибір суб'єкта формування облікової політики підприємства повинно прийматися колегіальним органом, який складається з власників або їх представників (рішення зборів засновників, ради директорів).

В разі делегування власником повноважень з вибору суб'єктів формування облікової політики підприємства найманому управлінському персоналу необхідно документально оформити передачу повноважень (протоколом зборів засновників), що підтвердить рішення та забезпечить захист інтересів власника при виникненні господарських спорів.

Можна виділити наступні проблемні питання у сфері облікової політики підприємств в Україні: критерії визначення суттєвості інформації; застосування нової облікової політики до операцій, інших подій та умов таким чином, начебто ця політика застосовувалася завжди; застосування нової облікової політики до операцій, які відбулися після дати введення такої політики; визначення та умови практичної неможливості ретроспективного застосування; критерії та ієрархія джерел, якими необхідно керуватися при формуванні облікової політики з питань, які не врегульовані діючими нормативними актами; застосування положень облікової політики, коли вплив їх застосування неістотний; підґрунтя зміни облікової політики; порядок ретроспективного застосування змін облікової політики і розкриття виключення з ретроспективного застосування змін в обліковій політиці; деталізований перелік інформації, що має бути розкрита про зміну облікової політики; порядок розкриття інформації про оцінку впливу стандартів і рекомендацій, які опубліковані, але ще не вступили в силу.

Тому удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку з метою методичного та організаційного забезпечення застосування національних і міжнародних стандартів та єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання може бути досягнуто впровадженням наступних заходів: посилення правового статусу національного регуляторного органу з питань бухгалтерського обліку, його можливостей та відповідальності в межах Кабінету Міністрів України чи Мінфіну України; розробка та затвердження нового положення (стандарту) бухгалтерського обліку, яка має враховувати діюче в Україні законодавство з бухгалтерського обліку та міжнародні стандарти фінансової звітності, і має визначати порядок вибору облікової політики та загальні вимоги до розкриття її елементів; розширення кола суб'єктів впливу на бухгалтерську діяльність шляхом участі в регуляторних органах представників галузевих міністерств і професійних бухгалтерських організацій.

У сформульованих умовах труднощі розробки облікової політики полягають у тому, що фахівці з обліку повинні не лише розуміти теорію, на якій ґрунтуються проголошені бухгалтерські принципи обліку, а й знати, якою мірою цих принципів дотримуватися на практиці та який ступінь свободи допускається при їх здійсненні.

Сьогодні є необхідним переосмислення ролі облікової політики в процесі управління підприємством.

Саме управлінська спрямованість облікової політики має сенс, оскільки повною мірою може впливати на процеси господарювання.

За своїм змістом поняття облікової політики значно ширше, ніж власне облік, її можна назвати системою управління обліком, вона ґрунтується на засадах управлінського обліку, має управлінську спрямованість і є одним з напрямів розвитку обліку як науки [2].

Удосконалення облікової політики має рухатися шляхом актуалізації облікової політики та підвищення її якості. Актуалізація облікової політики є нічим іншим як приведення її у відповідність із законодавством, що змінюється та бізнесовими процесами. Аналіз змін законодавства в сфері обліку означає виявлення змін у способах обліку наявних об'єктів, а аналіз змін бізнеса виявлення нових об'єктів обліку та виявлення використовуваних об'єктів обліку, які необхідно змінити. Що ж стосується якості облікової політики, то необхідно її підвищувати по таких критеріях як економічна доцільність, повнота, неупередженість облікової політики, несуперечливість законодавчій базі, раціональність методів обліку, відповідність цілям компанії та автоматизації обліку. Саме на керівників підприємства покладають відповідальність за формування облікової політики, проте на цьому завдання керівника не обмежуються. Керівництво повинне постійно здійснювати контроль за дотриманням облікової політики, а також її вдосконалювати, що потребує додаткового навчання осіб, які відповідальні за застосування облікової політики, необхідно простежувати зміни в законодавстві, інформувати працівників про зміни в обліковій політиці, та інші заходи.

На сьогоднішній день вітчизняним підприємствам слід розробити облікову політику, орієнтовану на максимальне зближення з принциповими положеннями міжнародних стандартів та фінансової звітності. Для досягнення оптимальної та обґрунтованої облікової політики необхідно враховувати специфіку ведення господарської діяльності підприємства та застосовувати системний підхід. Насамперед, провести велику роботу, що включає підготовку фахівців бухгалтерських та фінансових служб.

В міжнародній практиці для нормативного регулювання питань обрання та застосування облікової політики, відображення внесених до неї змін та розкриття такої інформації у фінансовій звітності передбачено використання окремого стандарту – МСБО 8. Аналогічну практику доцільно було б впровадити і в Україні.

Не менш важливим є впровадження єдиної структури наказу про облікову політику для всіх підприємств та типової форми з обов'язковим виділенням методологічної, методичної та організаційної частини дозволить підвищити відповідальність головних бухгалтерів за формування облікової політики.

Від того, як підприємство зорієнтує власну систему управління в складній економічній ситуації, яка визначається структурами зовнішнього середовища, яку лінію її поведінки воно обере, будуть залежати реальні економічні результати.

З огляду на потребу в здійсненні додаткових заходів щодо забезпечення подальшого стійкого розвитку підприємств в Україні та підвищення ролі їх облікової політики в сучасних умовах господарювання основними шляхами її поліпшення є:

- ♦ нормативно-правові акти, які визначають сутність облікової політики в Україні, на жаль, не деталізують її змісту, тому впровадження на практиці здійснюється несистемно і не завжди в обсязі, який забезпечує реальний вплив облікової політики на формування витрат і доходів та фінансових результатів;

- ♦ удосконалення національних П(С)БО в частині формування та оприлюднення облікової політики;

- ♦ розробка та затвердження у П(С)БО єдиної структури наказу про облікову політику для всіх підприємств, яка має складатися із трьох частин (методологічної, методичної, організаційної) та типової форми наказу про облікову політику;

- ♦ облікову політику підприємств доцільно формувати з урахуванням зарубіжного досвіду, оскільки практика її застосування в різних країнах світу налічує багато років, а Україна лише починає реформування обліку.

♦ необхідно розробити програму адаптації вітчизняної облікової політики до міжнародних вимог з метою дотримання основних принципів міжнародних стандартів звітності та забезпечення входження України до Світової організації торгівлі;

♦ з метою успішного формування змісту наказу про облікову політику доцільно, аби керівники структурних підрозділів підприємств і установ у визначені терміни подавали в бухгалтерію пропозиції та необхідну інформацію щодо діяльності підрозділу;

♦ рекомендувати Управлінню бухгалтерського обліку та звітності Міністерства фінансів України сприяти організації конкурсів і виділенню грантів на кращий варіант наказу про облікову політику, презентацій та інших організаційних заходів, спрямованих на забезпечення обміну досвідом з даних питань [1].

Отже, для поліпшення умов застосування та активного використання облікової політики на підприємствах можна запропонувати використовувати різні методичні прийоми та варіанти підготовки та реалізації у впровадженні облікової політики та її елементів, приділяти увагу цьому питанню ще при формуванні основ функціонування і ведення господарської діяльності підприємства.

Перелік використаних джерел:

1. Андрющенко Г. Актуальні питання формування облікової політики малих підприємств / Г. Андрющенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №11. – С. 10-14. – Бібліогр.: с.14
2. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку // Ф.Ф. Бутинець, С.М. Лайчук, О.В. Олійник, М.М. Шигун // Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 592 с.

ПОРОХНАВЕЦЬ Я.А.,

асистент кафедри обліку та фінансів,
Мукачівського державного університету

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОСВОЄННЯ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ

Високоризикований характер діяльності видобувних компаній, а також їх специфічний вид активів – природні ресурси (запаси корисних копалин), вимагають особливих правил бухгалтерського обліку та спеціальних вимог до звітності, яку вони подають.

До 2009 року у вітчизняному обліку не всі витрати на освоєння природних ресурсів капіталізувалися на відміну від вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності. Це породжувало значні розбіжності в практиці обліку, як на добувних підприємствах різних галузей, так і, навіть, всередині однієї і тої ж галузі економіки та ставило під сумнів порівнянність показників такої фінансової звітності.

Проте слідом за прийняттям Міжнародного стандарту фінансової звітності 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» в Україні з 01 січня 2009 року набуває чинності Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку корисних копалин». Воно визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати на розвідку та визначення обсягів і якості корисних копалин та її розкриття у фінансовій звітності [1,2].

Відповідно до нормативних документів роботи щодо освоєння природних ресурсів підрозділяються на етапи:

- пошуковий;
- оцінний;
- розвідувальний.

Пошукова робота – це геологічне вивчення території пошуку, виявлення нових родовищ. Мета оцінних робіт – геологічне вивчення і геолого-економічна оцінка родовищ. Розвідувальний етап – усебічна підготовка родовища до промислової експлуатації. Етап розвідки родовища завершується отриманням інформації, достатньої для складання технологічної схеми розробки (проекту промислової експлуатації) родовища.

Таким чином, на нашу думку, якщо в ліцензії на розвідку і видобуток природних ресурсів чітко розмежовані етапи геологорозвідки, організація бухгалтерського обліку на підприємстві, повинна вестися у рамках кожного етапу, позначеного в ліцензії. В цьому випадку можна буде сформувати витрати у рамках кожного етапу, а також визначити сукупний результат геологорозвідки загалом по кожній ділянці. Аналітичний облік по етапах: пошуковому, оцінному, розвідувальному доцільно розгорнути по видах витрат: матеріальні, нематеріальні. Наприклад:

До необоротних матеріальних активів відносяться:

- споруди(система трубопроводів і т. д.);
- устаткування(спеціалізовані бурові установки, насосні агрегати, резервуари і т. д.);
- транспортні засоби.

До нематеріальних активів відносяться:

- право на виконання робіт по пошуку, оцінці родовищ корисних копалин і(чи) розвідці корисних копалин, підтверджене наявністю відповідної ліцензії;
- інформація, отримана в результаті топографічних, геологічних і геофізичних досліджень;
- результати розвідувального буріння;
- результати відбору зразків;
- інша геологічна інформація про надра;
- оцінка комерційної доцільності добування.

Витрати на розвідку природних ресурсів визнаються активами після визначення підприємством технічної можливості та/або економічної доцільності подальшого їх видобутку [1].

Перелік використаних джерел:

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» [Електронний ресурс]/ - Режим доступу до тексту закону http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_k52.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» [Електронний ресурс]/ - Режим доступу до тексту закону <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08>.

РАДЧЕНКО О.В.,

магістр,

Житомирський державний технологічний університет

**СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ МАЛИХ ТА СЕРЕДНІХ ПІДПРИЄМСТВ
ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

В умовах сучасного розвитку економіки підприємств, нагальним стало впровадження системи складання фінансової звітності на підприємствах за міжнародними стандартами. Багато підприємств перейшли саме на цю систему, але є ще не мала сукупність підприємств, які теж хочуть впровадити її. На шляху до переходу від національних положень до міжнародних положень бухгалтерського обліку лежить низка проблем, які заважають впровадженню обліку певного підприємства до міжнародних підприємств.

До даних проблем на підприємстві відносять:

1. відсутність кваліфікованих фахівців, які можуть розуміти і застосовувати МСФЗ. Причому мова йде не лише про підготовку звітності, а й про використання і розуміння її. Найбільш результативним методом навчання МСФЗ є навчання у процесі впровадження стандартів в конкретній компанії;

2. виникнення додаткових витрат внаслідок потреби у придбанні нового програмного забезпечення, за допомогою якого складання звітності значно полегшило роботу персоналу та зменшило можливість допущення помилок;

3. необхідність у зборі додаткової інформації, яку вимагають МСФЗ, включення до посадових обов'язків працівників підрозділів додаткових функцій;

4. складність окремих стандартів. Найбільш важкі для сприйняття на сьогодні елементи МСФЗ – стандарти, присвячені відображенню у звітності фінансових інструментів, зокрема вкладень у цінні папери, похідних інструментів, дебіторської та кредиторської заборгованості. Складність також полягає ще й у тому, що активи і зобов'язання мають бути оцінені за справедливою вартістю, що є складним завданням для вітчизняних фахівців.

Крім того, власнику або керівнику підприємства необхідно виробити правильну стратегію впровадження МСФЗ. Існує два основних підходи до вирішення питання про переведення фінансової звітності на міжнародні стандарти:

– трансформація бухгалтерської звітності, складеної відповідно до національних стандартів на звітність в стандартах МСФЗ;

– конверсія або ведення паралельно з національними стандартами управлінського обліку відповідно до МСФЗ.

Трансформація фінансової звітності в свою чергу включає: повну трансформацію (переведення даних бухгалтерського обліку в кінці періоду шляхом рекласифікації статей звітності або господарських операцій та внесення коригувань відповідно до МСФЗ); повну трансформацію з урахуванням вимог перерахунку в іноземну валюту (приведення даних бухгалтерського обліку за НП(С)БО в кінці періоду до вимог МСФЗ з додатковим перерахуванням в іноземну валюту відповідно до встановлених курсів).

До конверсії відносять: повну конверсію та трансляцію. При повній конверсії здійснюється ведення складання фінансової звітності спеціалістом з обліку двох баз даних фінансової звітності: української та міжнародної, а при трансляції - автоматизований процес перенесення даних в окремий регістр бухгалтерського або управлінського обліку з автоматичним коригуванням та формуванням звітності відповідно МСФЗ.

Оскільки важливим є саме результат, підприємство має право на свій розсуд обрати найбільш зручний для себе метод. Одні підприємства обирають перший шлях, у тому випадку, коли потрібно періодично, раз на квартал або раз у рік отримувати звітність відповідно до МСФЗ. Інші, йдуть шляхом, який дозволяє оперативно отримувати звітність відразу в двох стандартах, і, таким чином, застосовувати звіти в управлінні підприємством, розробці планів та бюджетуванні тощо.

Регулювання бізнесу малих та середніх підприємств на міжнародному рівні здійснюється міжнародними стандартами фінансової звітності для малих та середніх підприємств. Відповідно до даних стандартів, інформація у фінансовій звітності повинна відповідати наступним якісним характеристикам:

1. зрозумілість (інформація має надаватися таким чином, щоб бути зрозумілою для користувачів, які мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку і прагнуть вивчати цю інформації з достатньою ретельністю);
2. доречність (інформація має бути доречною для прийняття рішень користувачами);
3. суттєвість (інформація є суттєвою, якщо її пропуск чи викривлення можуть вплинути на економічні рішення користувачів, які вони приймають на основі фінансових звітів);
4. достовірність (інформація є достовірною, коли в ній немає суттєвих помилок та упередженості і вона правдиво відображає те, що зазначається або те, що можна обґрунтовано очікувати);
5. превалювання сутності над формою (операції та інші події та умови слід обліковувати та відображати згідно з їхньою сутністю, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми);
6. обачність (прояв певної міри обережності під час формування необхідних за умов невизначеності суджень, таким чином, щоб не завищувати активи чи дохід і не занижувати зобов'язання чи витрати);
7. повнота (достовірною, інформація у фінансових звітах має бути повною в межах суттєвості та витрат.);
8. зіставність (користувачі повинні мати змогу порівняти фінансові звіти підприємства за різні періоди для того, щоб визначати тенденції у його фінансовому стані та результатах діяльності);
9. своєчасність (надання інформації в межах часу, необхідного для прийняття рішень);
10. співвідношення вигід та витрат (отримані від інформації вигоди повинні перевищувати витрати на її надання).

Якщо ж в міжнародних стандартах, регулювання фінансової звітності здійснюється як для малих підприємств, так і для середніх підприємств, то в національному регулюванні існує певна відокремленість даних понять.

Відповідно до Господарського кодексу України до малих підприємств відносять, ті в який середньооблікова чисельність працюючих за звітний рік не перевищує 50 осіб та обсяг валового доходу від реалізації товарів не перевищує 70 млн. грн. Середні підприємства - середньооблікова чисельність працюючих сягає в межах від 50 до 200 осіб, а обсяг валового доходу від реалізації товарів від 70 до 100 млн. грн.

В національному положенні бухгалтерського обліку 25 «Фінансова звітність суб'єктів малого підприємництва» фінансові звіти для малих підприємств є дещо спрощеними, що включають меншу сукупність статей в звітності та заповненню підлягають лише дві форми звітів, а саме звіт про фінансовий стан та звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, на відміну від фінансової звітності для середніх підприємств.

На відміну від деяких національних правил складання звітності, МСФЗ становлять стандарти, засновані на принципах, а не на чітких правилах. Мета МСФЗ полягає в тому, щоб у будь - якій практичній ситуації укладачі звітності могли дотримуватися цих принципів, а не намагатися знайти в чітких правилах шляхи, які б дали змогу обійти базові положення МСФЗ.

Для полегшення переходу з національних положень бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів в МСФЗ для МСП наданні рекомендації щодо підготовки фінансових звітів за поточний рік і за один попередній рік із використанням МСФЗ для МСП, і визначені певні винятки з правила.

Міжнародні стандарти не надають типових форм заповнення фінансової звітності, тому їх використовують виходячи з національних. Але, все ж таки міжнародні стандарти

надають рекомендації про те, які статті повинна включати звітність, за якою оцінкою здійснювати облік активів, власно капіталу, зобов'язань та фінансових результатів на підприємств, а також включають інформацію про вплив інфляції на валюту балансу. З переліченого, можна зазначити про те, що міжнародні стандарти розкривають більше інформації про облік активів, капіталу, зобов'язань та фінансових результатів, а ніж національні стандарти обліку.

Отже, в сучасному розвитку економіки підприємств, особливе значення потрібно надати впровадженню заміни національних стандартів міжнародними. Оскільки, міжнародні стандарти надають можливості підприємству, перш за все вийти на міжнародний рівень реалізації своїх можливостей та конкурувати з іншими підприємствами різних країн. Основною позитивною ноткою впровадження міжнародних стандартів є залучення іноземних інвестицій в діяльність певного підприємства, що є хорошим відбитком як для розвитку підприємства, так і для економіки всієї країни.

Реслер М.В., к.е.н., доцент
кафедри обліку та фінансів,
ТОВКАНЕЦЬ Т., студентка,

Мукачівського державного університету

ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ КОМЕРЦІЙНИХ БАНКІВ

У будь-якій податковій системі банки завжди займають особливе положення. Банки, здійснюючи посередницьку діяльність на ринку фінансових послуг, є платниками податків та інших обов'язкових платежів і зборів до бюджету та позабюджетних фондів. Кожен банк при його створенні підлягає обов'язковій реєстрації у податковій інспекції та у відповідних державних цільових фондах за своїм місцезнаходженням як платник податків, обов'язкових зборів і платежів.

У взаєминах з податковими органами банки виступають у ролі трьох дійових осіб:

- безпосередньо як самостійні платники податків;
- як посередник між державою та платниками податків, через якого здійснюють фінансово-господарські операції інші платники податків (підприємства, організації, громадяни);
- як податкові агенти (в частині обчислення, утримання податків із грошових коштів, що виплачуються платниками податків, та перерахування їх до бюджету).

Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку [1, ст. 5].

Податковий облік ведеться з метою нагромадження даних про доходи та витрати і використовується для складання податкової звітності (декларації про прибуток банківської установи). Податковий облік ведеться наростаючим підсумком з початку року [3, ст. 1].

Порядок ведення податкового обліку визначається банком самостійно.

Податковий облік може здійснюватись:

- позасистемно;
- на рахунках управлінського обліку за восьмим класом;
- на балансових рахунках.

На сьогодні, оподаткування комерційних банків України здійснюється на загальних засадах, що зумовлено відсутністю окремих законодавчих актів, які б регулювали дане питання. Це є суттєвим недоліком, оскільки не дозволяє врахувати особливості банківської діяльності та забезпечити достатній внесок банківської системи в економічне зростання [2, ст. 1].

Податок на прибуток займає особливе місце в податковому регулюванні банківської діяльності. Він має найбільшу питому вагу у величині податкових платежів, що здійснюють банки, і є другим за значущістю податком, який формує бюджет. Відповідно до ст. 133 розділу III Податкового кодексу України платниками податку є юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами [2, ст. 1]. Оскільки основною метою діяльності банків є отримання прибутку, то комерційні банки є платниками податку на прибуток нарівні з іншими підприємствами та організаціями України. Податковий облік комерційних банків забезпечує визначення сум податкового прибутку та здійснюється з додержанням вимог податкового законодавства України. Бухгалтерський облік відображає фінансовий стан, результати діяльності банку незалежно від правил та вимог податкового законодавства з додержанням вимог міжнародних стандартів та національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Різна облікова політика оподаткування та бухгалтерського обліку (визнання та оцінка активів, зобов'язань, доходів та витрат) призводить до виникнення різниць між обліковим та податковим прибутками та зумовлює потреби відображення наслідків різниць у бухгалтерському обліку та звітності як поточного. Різниця між обліковим прибутком (збитком) та податковим прибутком (збитком) можуть бути постійними та тимчасовими.

Постійні різниці між податковим та обліковим прибутками зумовлені тим, що окремі витрати і доходи включаються до розрахунку облікового прибутку (збитку), але не враховуються у разі визначення податкового прибутку (збитку), або визнаються з метою оподаткування, але не визнаються у фінансових звітах.

Тимчасові різниці між податковим та обліковим прибутками – це різниці в часі, які виникають унаслідок того, що період, у якому окремі доходи або витрати включаються до складу податкового прибутку, не збігається з періодом, у якому ці статті включені для обчислення облікового прибутку.

Таким чином, проблема оподаткування банків видається досить цікавою, оскільки включає в себе ряд найрізноманітніших аспектів як правового, так і економічного плану. Основне завдання податкового впливу на діяльність комерційних банків на сучасному етапі полягає в переорієнтації вкладень банків у реальний сектор економіки, а не в спекулятивні інструменти банківської.

Оподаткування комерційних банків - проблема надзвичайно складна, оскільки комерційні банки є не тільки великими платниками податків, а й економічними суб'єктами, платоспроможність яких має велике суспільне значення. Від того, як будуть розвиватися, і функціонувати комерційні банки, багато в чому залежить їхній прибуток, а значить і збільшення доходів державного та місцевих бюджетів.

Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України: Затверджено ВРУ від 02.12.2010 року № 2755. – VI // Офіційний вісник України. – 2010. - № 92.
2. Пашкурова Надія Павлівна Оподаткування прибутку комерційних банків: Тенденції та проблемні аспекти/Пашкурова Н.П. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/pashkurova-np-opodatkovannya-pributku-komertsiynih-bankiv-tendentsiyi-ta-problemni-aspekti/>
3. Бухгалтерський облік у банках [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.slv.com.ua/bookz/106/2536.html>

СВІНЦЬКА О.М., магістр,
Житомирський державний технологічний університет

ОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ ЗГІДНО З НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

В сучасних умовах розвитку бізнесу, основні засоби використовуються у діяльності практично всіх підприємств, застосовуються у якості засобів праці при виробництві продукції (робіт, послуг) або для управлінських потреб підприємства протягом тривалого часу. Проблеми обліку необоротних активів в сучасних умовах господарювання є особливо актуальними, що пов'язано з потребами користувачів фінансової звітності в отриманні достовірної, точної та правдивої інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, що може бути реалізовано при здійсненні правильної оцінки ОЗ, яка повинна забезпечувати виконання принципу об'єктивності.

Проблеми оцінки необоротних активів не перестають бути актуальними серед вчених-економістів, зокрема значний внесок в удосконалення питань оцінки основних засобів зробили: Я.В. Соколов, С.Ф. Голов, Г. Кірейцев, О. Бродкін, Ф. Бутинець та ін.

На сьогоднішній день, основним нормативним документом, який регулює облік основних засобів, на національному рівні, є П(С)БО 7 “Основні засоби”, відповідно до якого основні засоби - цематеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Тлумачення поняття “Основні засоби”, яке наведено в П(С)БО 7, змістовно майже не відрізняється від трактування даного поняття в міжнародних стандартах, зокрема МСБО 16.

Відповідно до національних та міжнародних стандартів обліку та складання звітності одним з основних критеріїв визначення вартості необоротних матеріальних активів є можливість достовірного визначення їх вартості, оцінки.

Проблема оцінки не залишилась поза увагою дослідників, які переважно трактують дане поняття як спосіб вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку у грошовому вираженні. Оцінка основних засобів є одним з ключових моментів облікового відображення наявності та руху необоротного матеріального майна підприємства.

П(С)БО7 передбачає три види оцінок: первісна, переоцінена і ліквідаційна, визначення яких наведено у п. 4 стандарту. Однак у тексті стандарту згадується термін “залишкова вартість”. За справедливою вартістю оцінюються основні засоби, які надходять на підприємство як внесок до статутного капіталу, прибезоплатному отриманні об'єкта тощо, але визначення цього поняття не наведено в П(С)БО7 “Основні засоби”.

У різних країнах, для забезпечення співставності показників фінансової звітності, методи оцінки об'єктів обліку повинні бути ідентичними, що реалізується за допомогою впровадження міжнародних стандартів.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності надають перевагу оцінці за справедливою вартістю на відміну від національних стандартів обліку.

Справедлива вартість – це сума, за якою може здійснюватись обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. У більшості випадків – це ринкова вартість. При оцінці за справедливою вартістю, вартість об'єктів перестає залежати від діяльності підприємства, як наприклад, при оцінці за собівартістю, і включають зміни самого ринку.

В МСФЗ зазначається, що всі елементи балансу і звіту про прибутки і збитки можуть бути оцінені за справедливою вартістю за умови виконання таких вимог:

- сторони повинні володіти належними знаннями про об'єкт угоди;
- угода повинна бути здійснена без примусу;
- сторони повинні бути незалежні один від одного.

Таблиця 1

Основні відмінності щодо оцінки основних засобів за П(С)БО 7 та МСБО 16

П(С)БО 7 “Основні засоби”	МСБО 16 “Основні засоби”
<i>Поняття Основні засоби</i>	
Основні засоби -матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного, якщо він довший за рік).	Основні засоби – це матеріальні об’єкти, що їх: утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.
<i>Критерії визнання</i>	
• Матеріально-речова форма • Використання більше 1 року; • Вартість може бути достовірно визначена; • Не передбачається перепродаж.	• Матеріально-речова форма; • Використовуються більше 1 року; • Використовуються в основній діяльності; • Вартість може бути достовірно визначена; • Ймовірність отримання економічних вигод
<i>Види вартості</i>	
• Первісна вартість; • Переоцінена вартість; • Залишкова вартість; • Ліквідаційна вартість.	• Балансова вартість; • Собівартість • Справедлива вартість; • Ліквідаційна вартість.
<i>Тлумачення поняття справедлива вартість</i>	
В стандарті не наведено тлумачення поняття “справедлива вартість”.	Справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана за продаж актива або сплачена за передачу зобов’язання у звичайній операції на дату оцінки

У МСФЗ 16 підкреслено, якщо підприємство віддає негрошові активи і натомість придбає основні засоби, то первісною вартістю таких основних засобів є справедлива вартість відповідно до параграфу 29, підприємство має право вибрати обліковий політику відносно основних засобів, заснованої на моделі переоцінки.

Відповідно до моделі переоцінки об’єкт основних засобів, справедлива вартість якого піддається достовірній оцінці, підлягає обліку по переоціненій величині на дату переоцінки. Така переоцінка повинна виробляється регулярно, виходячи із темпів динаміки цін і сутності об’єкта.

Компенсація у вигляді негрошових активів, отримана при продажу об’єктів основних засобів визнається за її справедливою вартістю.

Підприємству необхідно розкрити наступну інформацію про використання справедливої вартості:

- методи і припущення, застосовані при розрахунку значень справедливої вартості;
- ступінь, в якій використовувалася інформація про ціни на активному ринку.

Саме міжнародні стандарти фінансової звітності виступають на даний момент ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для оцінки активів і зобов'язань. Але на практиці існує проблема оцінки основних фондів, при придбанні ОЗ різними підприємствами, грошова оцінка такого об'єкта буде неоднаковою, так як залежить не тільки від ціни у виробника чи постачальника, а і від розміру ввізного мита, транспортних витрат, плати за державну реєстрацію.

Таблиця 2

Основні переваги і недоліки оцінки основних засобів за справедливою вартістю

Використання концепції справедливої вартості для оцінки основних засобів	
<i>Переваги</i>	<i>Недоліки</i>
Об'єктивна основа для оцінки майбутніх грошових потоків: інформації про реальну вартість активу доступна користувачу до моменту його реалізації.	Суб'єктивність оцінки в умовах відсутності ринку
Найкращим чином забезпечується порівнянність активів які були раніше оцінені за історичної вартістю та в різний період часу. За допомогою оцінки за справедливою вартістю на момент здійснення операції.	Умовність оцінки. Справедлива вартість базується на умовній сумі, яка могла б бути виручена у разі продажу.
Застосування справедливої вартості відповідає цілям менеджменту, а саме: знати прогнозовану суму вигоди від здійснення угоди	Збільшення витрат при складанні звітності.
Оцінка за справедливою вартістю відображає роботу керівництва більш достовірно, так як дана вартість своєчасно відображає результати придбання і реагує на ситуацію, яка відбувається на ринках об'єкта обліку.	Додаткові вимоги до кваліфікації бухгалтера.

Таким чином, оцінка яка є одним із основних елементів методу бухгалтерського обліку відіграє важливу роль для забезпечення достовірності показників фінансової звітності. В умовах розвитку ринкових відносин для оцінки об'єктів обліку, зокрема основних засобів, застосовується справедлива вартість, яка є більш поширеною в міжнародному обліку. При цьому необхідно враховувати, що на практиці достовірна оцінка об'єктів господарської діяльності унеможлиблюється. Це пов'язано з тим, що на даний час при оцінці не враховується багато факторів, передусім фактори інфляції, ризику, часу.

Циган Р.М.,
старший викладач кафедри обліку, аналізу і аудиту
КрНУ ім. М.Остроградського

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Основним недоліком обліку нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах є відсутність обліку гудвілу, який є відображенням інтелектуального капіталу підприємства. *Гудвіл* – це нематеріальний актив, що відображає перевищення справедливої вартості підприємства над його балансовою вартістю. До основних

складових гудвілу належать технології, ноу-хау, фірмові найменування, компетенція та знання персоналу, бази даних, місце розташування, зв'язки.

Такі українські вчені як В.П. Бомжо, Г.С. Сінько [1, с.15] та Г. Уманців [3, с.20] зазначають, що основою гудвілу є інтелектуальний капітал, який включає в себе:

1) людський капітал (людський гудвіл), втілений у працівниках у вигляді досвіду та знань, здібностей до нововведень, а також у загальній культурі, філософії підприємства, її внутрішніх цінностей, культурі управління. Персонал компанії є складовою гудвілу, оскільки він визначає успішність будь-якого підприємства і впливає на вартість компанії у разі купівлі-продажу;

2) технологічний капітал (технологічний гудвіл) – технічне і програмне забезпечення, патенти, торговельні марки, зв'язки;

3) клієнтський капітал (ринковий гудвіл), включаючи ділову репутацію та зв'язки з контрагентами та бренди, який характеризується такими якостями, як розповсюдження, постійність, упевненість у тому, що споживачі та постачальники надалі віддаватимуть перевагу цьому підприємству.

На даному етапі розвитку бухгалтерського обліку для обліку гудвілу передбачений рахунок 19 «Гудвіл» з наступними субрахунками: 191 «Гудвіл при придбанні»; 192 «Виключено»; 193 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)».

На сьогоднішній день правильна оцінка та відображення людського, технологічного та ринкового гудвілу в обліку підприємства має велике значення та є дуже актуальним питанням, оскільки це дозволить об'єктивно оцінити нематеріальні активи підприємства та дасть змогу висвітлити сильні сторони підприємства та, таким чином, справедливо збільшити ринкову вартість.

Таким чином, в процесі організації обліку гудвілу підприємство зможе обрати один із існуючих варіантів оцінки інтелектуального капіталу в залежності від специфіки конкретного виду гудвілу – технологічного, людського, ринкового.

Також, на думку автора, для зручності та повноти відображення гудвілу в бухгалтерському обліку необхідно виділити додаткові субрахунки, на яких буде обліковуватися інтелектуальний капітал.

Так, для обліку технологічного гудвілу можна використовувати існуючі субрахунки рахунку 12 «Нематеріальні активи» та додати до них деякі субрахунки, оскільки по своїй суті даний вид інтелектуального капіталу можна досить повно відобразити саме на цьому рахунку. Для обліку ринкового гудвілу, тобто ділової репутації, зв'язків з клієнтами, необхідно деталізувати рахунок 19 «Гудвіл». А для відображення людського гудвілу, на думку автора, також варто виділити окремий субрахунок до рахунку 12 «Нематеріальні активи».

В табл. 1 наведено субрахунки, на яких на думку автора, варто обліковувати інтелектуальний капітал підприємства.

Таблиця 1

Рахунки для відображення гудвілу в бухгалтерському обліку

Технологічний гудвіл	Ринковий гудвіл	Людський гудвіл
125 «Авторське право та суміжні з ним права»	194 «Ділова репутація підприємства»	128 «Кваліфікація персоналу»
126 «Розроблені технології виробництва та продукти програмування»	195 «Сталі зв'язки з клієнтами»	
	196 «Бренди»	

Підтримуючи пропозиції Я.В. Соколова та М.П. Пятова [2, с. 47], пропонуємо усі витрати підприємства щодо формування гудвілу збирати на окремому позабалансовому рахунку, для зручності опрацювання даної інформації. Такий підхід до відображення в обліку дозволить також врахувати у вартості гудвілу підприємства складові, що не

увійшли до складу активів, зокрема професійні та особисті якості працівників, промисловий і науковий потенціал підприємства. З цією метою вважаємо доцільним застосовувати позабалансовий рахунок 00 «Гудвіл» з відповідними субрахунками:

- 001 «Здібності працівників підприємства»;
- 002 «Технологічні переваги»;
- 003 «Сталі відносини з постачальниками»;
- 004 «База клієнтів»;
- 005 «Ділова репутація»;
- 006 «Бренд».

За умови використання запропонованих позабалансових рахунків бухгалтерські проведення матимуть наступний вигляд (табл. 2).

Таблиця 2

Бухгалтерське відображення операцій з обліку гудвілу за умови використання запропонованих рахунків

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерські проведення			
		Традиційний підхід		з використанням запропонованих рахунків	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6
1.	Отримано на баланс авторське право	125	685	125	685
2.	Віднесено витрати на оприбуткування авторського права на позабалансовий рахунок	-	-	002	-
3.	Проведено оцінку промислового потенціалу підприємства	-	-	002	-
4.	Прийнято працівника на роботу	-	-	001	-
5.	Відображено витрати на підвищення кваліфікації	92	685	128	685
6.	Віднесено витрати на підвищення кваліфікації на позабалансовий рахунок	-	-	001	-
7.	Відображено витрати на участь у конференції	92	685	194	685
8.	Віднесено витрати на участь у конференції на позабалансовий рахунок	-	-	005	-
9.	Відображено зменшення корисності кваліфікації працівників	-	-	975	128
10.	Відображено зменшення корисності кваліфікації працівників на позабалансовому рахунку	-	-	-	001
11.	Відображено витрати на створення бренду	93	20, 311, 66	196	20, 311, 66
12.	Віднесено витрати на створення бренду на позабалансовий рахунок	-	-	006	-
13.	Відображено зменшення залишкової вартості об'єктів гудвілу за рахунок амортизації	-	-	-	006, 002
14.	Відображено витрати на побудову зв'язків з контрагентами	92	311, 685, 372	195	311, 685, 372
15.	Віднесено витрати на побудову зв'язків	-	-	003,	-

	з контрагентами на позабалансовий рахунок			004	
--	---	--	--	-----	--

Вищенаведені підходи до оцінки та обліку гудвілу дадуть змогу підприємству об'єктивно відображати свої нематеріальні активи в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства. Крім того, облікова інформація про нематеріальні активи виступає потужною інформаційною базою в процесі застосування єдиної обліково-аналітичної моделі.

Таким чином, можна зробити висновки, що запропоновані шляхи удосконалення облікових процедур підприємства:

- є об'єктивним відображенням необхідності поліпшення облікової моделі обліку;
- дадуть змогу підвищити ефективність використання облікової інформації;
- деталізують облікові дані стосовно конкретних об'єктів обліку, які виступають інформаційним джерелом розробки та впровадження збалансованої системи показників;
- підвищать якість та ефективність управлінських рішень щодо покращення результатів діяльності.

Перелік використаних джерел:

1. Бомжо В.П. Кількісна оцінка ділової репутації підприємства/ В.П. Бомжо, Г.С. Сінько// Економіка, фінанси, право. – 2009. – № 5. – с. 15-17.
2. Соколов Я.В. Гудвіл: “нова” категорія бухгалтерського обліку / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов // Бухгалтерський облік. – 1997. – № 21. – С. 46-50.
3. Уманців Г. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку [Текст] / Галина Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 20-23.

ЧАБАНЮК О.А.,
старший викладач
кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ КНЕУ ім.В.Гетьмана

ТРАНСФОРМАЦІЯ ЗАВДАНЬ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ІНФОРМАЦІЙНОЇ ЕКОНОМІКИ

Становлення економічних відносин в умовах інтенсивного розвитку інформаційних технологій зумовило об'єктивну необхідність трансформації економічної науки і практики в економіку знань або інформаційної економіки. Це нова якісна форма існування синтезу науки, економіки та інформації. Концептуальна основа сучасної теорії бухгалтерського обліку лише певною мірою відповідає вимогам інформаційного суспільства та змісту інформаційно-інтелектуального економічного середовища. Сучасними вченими виокремлено п'ять основних характеристик інформаційної економіки, які нами адаптовано для цілей управління виробничими запасами.

1. Інформація про стан і рух виробничих запасів виступає «сировиною», тобто на цій основі відбувається розвиток технологій її обробки з метою одержання на виході – ефективності управління виробничими запасами.

2. Ефективність управління виробничими запасами зумовлюється якістю технології використання інформації.

3. Рух інформаційних потоків підпорядковується мережевій логіці, що необхідно враховувати при роботі з інформацією про виробничі запаси.

4. Внаслідок гнучкості технології роботи з інформацією система управління виробничими запасами стає більш чутлива до якості інформації, але і продуктивніша за рахунок ефекту взаємодії.

5. Конвергенція інформаційних технологій як процес зближення різнорідних електронних технологій в результаті їх швидкого розвитку і взаємодії.

Отже, завдання обліку виробничих запасів підлягають уточненню з позиції становлення інформаційної економіки як нової наукової парадигми.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено, що метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Визнаючи лігитивність визначення мети обліку, зауважимо, що складання фінансової звітності є заключною процедурою фінансового обліку, яку, на нашу думку, не слід виокремлювати від самого процесу. Крім того, характеристики інформації як «повної, правдивої та неупередженої» є неповними у контексті достатності для прийняття управлінських рішень.

На нашу думку, метою обліку виробничих запасів у сучасних умовах слід розглядати формування релевантної інформації про стан і рух виробничих запасів на підприємстві для забезпечення ефективності діяльності підприємства в умовах становлення інформаційної економіки. Таким чином, релевантність інформації обліку визначає відповідність її якості системі управління виробничими запасами. Адже, для складання фінансової звітності якісні характеристики, визначені МСБО (МСФЗ), П(С)БО, для формування внутрішньої звітності властивості і характеристики інформації на вході і виході процесу визначатимуться умовами збору інформації, термінами підготовки, формою надання, напрямками подальшого використання.

Ефективність діяльності підприємства ми розглядаємо у широкому аспекті. З позиції зовнішнього користування – достовірність публічної інформації та відповідність методики її формування чинним нормативним вимогам сприяють формуванню позитивного ділового іміджу суб'єкта господарювання. Для потреб внутрішнього управління аксіомою ефективності діяльності є перевищення очікуваної вигоди (у тому числі нефінансової) над понесеними затратами ресурсів (фінансовий, трудових, матеріальних).

Підкреслення у визначенні мети «в умовах становлення інформаційної економіки» дозволяє вже на початку облікових процедур зорієнтувати систему обліку на неминучий подальший розвиток. Взаємодія всіх її елементів повинна бути відкритою до змін, необхідних для підвищення ефективності управління діяльністю.

Повнота досягнення мети досягається точністю реалізації завдань обліку. Зміна пріоритетів у розвитку економіки країни спричинила еволюцію завдань обліку. Завдання обліку 70-80-их рр. ХХ ст. підпорядковувались вимогам збереження ресурсів як об'єктів соціалістичної власності. Інформація обліку розглядалась як першоджерело для забезпечення контрольної функції управління. 90-ті роки стали переламними в обліковій науковій думці. Набуття незалежності Україною та розвиток ринкових відносин поставили нові завдання з обліку. Траєкторія уваги управлінського персоналу направлена на зміцнення аналітичного підґрунтя рішень, що приймаються. У теоретичному аспекті – розвитку набувають різні теорії прийняття управлінських рішень на цій основі.

Перше десятиріччя ХХІ ст. знаменується увагою до дотримання якісних характеристик інформації обліку, розвитком технології її накопичення, обробки і підготовки до використання іншими секторами управління. Що цілком відповідає розвитку інформаційної економіки.

Сучасний підхід до формулювання завдань обліку виробничих запасів, на нашу думку, вимагає різнобічності у трактуванні. Перший рівень завдань орієнтований на забезпечення інформаційної функції обліку виробничих запасів і є традиційним у фахових

джерелах: 1. Визнання і вартісна оцінка виробничих запасів відповідно до чинного законодавства. 2. Реєстрація первинних відомостей про рух та наявність виробничих запасів. 3. Систематизація, групування та зведення інформації з метою одержання підсумкової інформації про операції підприємства з виробничими запасами. 4. Своєчасне і повне документальне оформлення операцій з виробничими запасами. 5. Коректне відображення операцій з виробничими запасами у системі рахунків обліку. 6. Достовірне відображення інформації про стан і рух виробничих запасів у звітності підприємства.

Реалізація завдань обліку виробничих запасів першого рівня зумовлена дотриманням вимог Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Другий рівень завдань має на меті зорієнтувати систему обліку виробничих запасів на систему управління з метою досягнення ефективності використання виробничих запасів [рекомендації автора].

1. Дотримання якісних характеристик облікової інформації відповідно до цілей управління виробничими запасами. Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку виділено 4 якісні характеристики (вимоги) до фінансових звітів: зрозумілість, доречність, достовірність і зіставність. У Концептуальній основі фінансової звітності наголошується на тому, що доречність інформації залежить від її загальних властивостей та істотності. На практиці залежно від цілей управління, до інформації обліку висуваються критерії: доказовість, доречність (актуальність), достовірність, економічність (раціональність) формування, зіставність, зрозумілість, істотність, комплексність, контрольованість, коригованість, незмінність, однозначність, оптимальність, повнота, реальність, системність, точність. Причому, певним якісним характеристикам може надаватись перевага над іншими залежно від форми подання інформації, термінів підготовки, професійної кваліфікації користувача інформації тощо.

2. Систематизація інформаційних потоків підприємства про стан і рух виробничих запасів. Зважаючи на важливість інформації обліку та її першочергову значимість для управління станом і ефективністю споживання виробничих запасів, сучасна система обліку повинна чітко визначати рух власне облікових потоків та узгоджуватись із іншими елементами руху інформації.

3. Формування сталої інформаційної бази для цілей поточного планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу і контролю виробничих запасів підприємства. Реалізація завдання досягається високою взаємоузгодженістю інформаційних потоків про стан і рух виробничих запасів, розробкою (удосконаленням) форм внутрішньої звітності з огляду на управлінські рішення.

4. Інформаційне забезпечення попереднього, поточного і перспективного контролю за збереженням виробничих запасів у місцях їх зберігання і на всіх стадіях руху. Базується на відповідності змісту облікової інформації цілям внутрішнього контролю. Таким чином, облік зорієнтовано на встановлені критерії часу, періодичності, адресності, форми подання тощо.

5. Інформаційна підтримка бюджету забезпеченості і споживання виробничих запасів за центрами відповідальності. Реалізується в умовах відповідності руху облікових інформаційних потоків із рухом матеріальних потоків виробничих запасів.

6. Інформаційне забезпечення систематичного контролю за дотриманням встановлених норм запасів, виявлених надлишкових виробничих запасів, їх реалізації.

Передбачає узгодженість інформації обліку із нормативно-правовими джерелами управління.

7. Оцінка майбутньої економічної вигоди від споживання виробничих запасів. Завдання реалізується завдяки поєднанню облікової оцінки вартості виробничих запасів підприємств із методикою визначення ринкової (справедливої) вартості та інструментів розрахунку майбутньої вартості активів та майбутньої економічної вигоди від споживання виробничих запасів на основі заключних контрактів на поставку.

8. Виявлення і відображення в обліку витрат і втрат, пов'язаних із використанням виробничих запасів. При реалізації завдання важливо дотримуватись повноти відображення та сфери відповідальності у розрізі причин.

9. Формалізація причин втрат, пов'язаних із використанням виробничих запасів. Система обліку повинна забезпечити як систематичність виявлення причин, так і їх попередній аналіз.

10. Інформаційне забезпечення багатоступеневого аналізу стану і ефективності використання виробничих запасів. В умовах складності сучасних інструментів аналізу ефективності використання виробничих запасів, інформація обліку залишається основним джерелом інформації.

11. Забезпечення достовірною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів облікової інформації про стан і рух виробничих запасів. Досягається завдяки взаємодії обліку з іншими функціями управління виробничими запасами підприємства.

Уточнення завдань обліку створює теоретичну основу для удосконалення положень чинної практики управління виробничими запасами.

ЧЕРЕВИК Н.В.,

ст. викл. кафедри обліку, аналізу і аудиту
КрНУ імені Михайла Остроградського

НЕГАТИВНІ ЧИННИКИ РОЗВИТКУ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ

Кризова ситуація в економіці України, що склалася на сьогодні, викликана багатьма факторами макроекономічного характеру і формує те економічне середовище, в якому доводиться функціонувати малому бізнесу. Малий бізнес є органічним структурним елементом ринкової економіки, її ведучим фактором, одним із найважливіших діючих факторів економічного розвитку суспільства, що спирається на ринкові методи господарювання.

Тому важливою умовою радикальних ринкових перебудов та реалізації стратегії економічного зростання є становлення та розвиток малого і середнього бізнесу в Україні. Саме цей сектор економіки стимулює конкуренцію, сприяє послабленню монополізму, впливає на структуру економіки та на якісну характеристику валового внутрішнього продукту, розширює сферу свободи ринкового вибору, характеризується раціональними формами управління, забезпечує швидку реалізацію інновацій. Завдяки малому бізнесу відбувається формування середнього класу, який складає соціальну базу економічної реформи, забезпечує стабільність суспільства та сприяє соціально-економічному розвитку країни.

Однак дослідження розвитку малого підприємництва в Україні свідчить про наявність проблем, а саме: недоступність до фінансових (кредитних) ресурсів, відсутність кваліфікованих кадрів, наявність адміністративних бар'єрів тощо. Саме тому дана тематика і є досить актуальною.

Малий бізнес як суб'єкт підприємницької діяльності, що здатний забезпечувати не лише власну діяльність але й давати відповідні доходи для подальшого розвитку держави в цілому. Але загальні параметри розвитку цього бізнесу не відповідають можливостям і потребам української економіки, тому, що за своїми показниками Україна відстає від розвинених країн світу через високу ресурсозатратність виробництва, застарілий парк техніки та високу вартість імпортного обладнання. До того часу поки Україна не розпочне виготовляти власну продукцію не підніме сільське господарство, не перегляне видачу кредитних ресурсів банками на прийнятних умовах і по реальним ставкам для розвитку малого бізнесу, не перегляне законодавчу базу щодо розвитку малого бізнесу, вона не зможе конкурувати на світовому ринку.

Аналізуючи нормативні акти, які регулюють діяльність малого підприємництва можна зазначити, що останніми роками різко збільшилася їхня кількість, досить часто окремі норми сформульовані нечітко, а відповідно потребує прийняття відповідних підзаконних актів та роз'яснень.

Можна зазначити про спеціальні режими оподаткування у сфері платежів до Фонду соціального страхування, а саме, підприємці зобов'язані сплачувати страхові внески на обов'язкове соціальне страхування, здійснюючи нарахування на фонд оплати праці і відрахування із заробітної плати найманих працівників, крім того сплачувати збір на обов'язкове державне соціальне страхування у складі єдиного податку та спецпатенту. Цим самим це призводить до того, що суб'єкти малого підприємництва – платники єдиного податку та спецпатенту зобов'язані двічі здійснювати відрахування коштів на обов'язкове державне соціальне страхування, що призводить до «тінізації» зайнятості у малих підприємствах.

Також достатньо звернути увагу на пропозиції щодо ведення обліку операцій малого бізнесу, а саме за період його розвитку було змінено план рахунків. Тобто підприємства малого бізнесу зобов'язані були застосовувати для обліку витрат: рахунки класу 8 або за бажанням 8 і 9 класів паралельно загального плану рахунків; або використовувати спрощений план рахунків де застосовувати рахунки класу 8; з прийняттям ПКУ (податкового кодексу України) було запропоновано на розгляд суб'єктів господарювання використовувати спрощений план рахунків який передбачає використання лише рахунків 9 класу.

За словами урядовців Україна у 2013 році повинна була увійти в першу сотню країн щодо легкості ведення малого бізнесу, а міністерство доходів та зборів прогнозувало збільшення кількості підприємців майже на 20 %.

Тому для наглядності проаналізуємо діяльність малого бізнесу різних країн світу та України у складі валового національного продукту (ВВП), табл.1 [1].

Таблиця 1

Аналіз частки малого бізнесу країн світу у складі ВВП	
Країна	Частка малого бізнесу у ВВП, %
Італія	70
Фінляндія	65
Германія	60
Чехія	53
Великобританія, Франція	52
Польща	47
США	46
Австрія	45
Узбекистан, Турція	40
Канада	30
Білорусія	23
Росія	22
Грузія	16
Україна	15

Порівнюючи діяльність малого бізнесу у складі ВВП різних країн світу можна зробити наступний висновок, що Україна займає останнє місце. Досить низька частка малого бізнесу в Україні свідчить про його низький рівень у національній економіці, що спричиняє за собою низку супутніх проблем – це перш за все зайнятість населення та підвищення їх соціальних гарантій тощо. Про те інші країн світу надають усі можливості для мобільного та швидкого розвитку суб'єктів малого підприємництва, як основного двигуна національної економіки.

Отже, на нашу думку перш за все необхідно активізувати роботу державного сектору економіки з метою підтримки суб'єктів малого бізнесу наступним шляхом: підтримка вітчизняного товаровиробника з метою забезпечення робочими місцями населення України, що призведе до скорочення безробіття; організація державної підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів; підтримка малого бізнесу шляхом надання дешевих кредитних ресурсів банками України; надання пільг на державному рівні для новостворених суб'єктів малого підприємництва.

СЕКЦІЯ 3.

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ПІДСИСТЕМА СУЧАСНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ТА ПРОБЛЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

DMYTRO RESLER,
Panstwowa Wyższa Szkoła Techniczno-Ekonomiczna
Jarosław,

KOSZTY W SYSTEMIE RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

Koszty firmy są ważne nie tylko ekonomicznymi, ale także rachunkowościowymi kategoriami analitycznymi, które znacząco wpływają na ilość i dynamikę dochodów, również od efektywności kosztów zarządzania zależą wyniki finansowe przedsiębiorstwa jako całości. Dlatego dziś kwestia ta powinna zostać podana do znaczącego działania i rozwój prowadzony w celu poprawy efektywności zarządzania kosztami.

Kwestie księgowe kosztów pokryte w pracach naukowych krajowych i zagranicznych naukowców, takich jak P. Atamas, F. Butynets, M. Koretsky, E. Mnich, B. Sopko, Z. Peresun'ko, L. Radetzky i innych.

Skuteczne wdrażanie zarządzania kosztami jest kluczem do wysokiej wydajności ekonomicznej spółki, ponieważ jest to ważne narzędzie zarządzania. Akceptacja większości decyzji zarządczych na podstawie porównania spodziewanych przychodów z realizacji konkretnych środków na pokrycie kosztów związanych z ich realizacją. Informacje o rodzajach kosztów i ich zakres i dynamika stanowią informacje AN decyzji podstawowej w portfelu zleceń, asortymentu produktów, obszarów i wielkości działalności, zarządzanie zapasami, ceny, oceny projektów inwestycyjnych i innych. Ta baza wiedzy jest utworzona w systemie rachunkowości zarządczej.

Rachunkowość zarządcza – jest to proces identyfikacji, pomiaru, zbierania, gromadzenia, analizy, przygotowania, interpretacji i przekazywania informacji księgowych, które jest używane przez kierownictwo w przedsiębiorstwie w decyzjach dotyczących zarządzania i zapewnienia efektywnego wykorzystania zasobów.

Każde przedsiębiorstwo jest zawsze związane z kosztami, jak to jest - proces za pomocą wejść, które są zawarte w wygenerowanym produkcie (produkt, usługa).

Zarządzać kosztami oznacza organizację rachunkowości kosztów dla każdej jednostki do analizy struktury kosztów i ich wpływ na wyniki przedsiębiorstw, podejmowania świadomych decyzji dotyczących zarządzania, kosztów na poziomie planowania, planu zysku oparte na kosztach i wielkości zachodzących zmian w otoczeniu rynkowym, w celu utworzenia skutecznego systemu motywowania pracowników kontroli i redukcji kosztów, kontrolować poziom wydatków i podjąć kroki w celu ich złagodzenia.

Każda firma, niezależnie od własności, jest niezależnie ekonomiczna, i to stanowi porównanie wyników jej działalności oraz środki na jej realizację. Dla skutecznej organizacji rachunkowości należy stosować racjonalną ekonomicznie klasyfikację wydatków według określonych cech. Przyczyni się to nie tylko do lepszego planu i wziąć pod uwagę koszty, ale bardziej szczegółowo przeanalizować i określić pewne relacje między różnymi rodzajami kosztów i obliczyć stopień ich wpływu na koszty i rentowność.

Klasyfikacja kosztów może bardziej efektywnie zarządzać organizacją, stosując różne metody, które umożliwiają obniżenie kosztów, a tym samym zwiększają zyski.

Klasyfikacja kosztów w rachunkowości zarządczej ma pomóc w rozwiązywaniu jej problemów: obecna kontrola kosztów produkcji miejsc pochodzenia w celu ustalenia przyczyn odchyleń i ich sprawców, korzystanie z informacji księgowych do kosztów skutecznych decyzji w zakresie zarządzania, prognozowania i kontroli.

Zadania i cele rachunku kosztów i kalkulacji niezbędne, aby zapewnić terminowe pełne i dokładne odzwierciedlenie rzeczywistych kosztów związanych z wytwarzaniem produktów, jak

рównież kontrolę nad wykorzystaniem zasobów materialnych, pracy w procesie produkcji. Jedność w organizacji rachunku kosztów i kalkulacji znajduje się w ich zależności od cech i charakteru technologii produkcji, różnorodności produktów i masowej emisji.

W związku z tym izolować akceptowane metody księgowania kosztów i kalkulacji kosztów produktów, w zależności od rodzaju produktu, złożoności technologii wytwarzania i funkcji organizacyjnych w przedsiębiorstwie.

Sposób księgowania kosztów i kalkulacji - jedynym procesem badania niektórych rodzajów kosztów dla produkcji i sprzedaży wyrobów z punktu pomiaru, kontroli, określającego koszty towarów i prac.

Przedmiotem utrzymującym koszty produkcji są koszty produkcji, ich części (elementy konstrukcyjne, akcesoria, części), grupy towarów, robót i jednorodny zestaw operacji, produkcyjne, procesy, fazy i procesy fazy (redystrybucji), niektóre operacje są grupowane według różnych kryteriów w celu ustalenia kosztów.

Każda metoda ma wiele zalet, jak i wad, więc każda firma musi niezależnie w wyborze metody księgowania kosztów i kalkulacji kosztów produktów, która zadowoli najbardziej w pełni funkcjonującego przedsiębiorstwa.

Celem obliczeń jest jednostka produkcji (prac, usług), czyli końcowy produkt wytwarzany w zakładzie. W zależności od charakterów technologicznych i produkcyjnych, których koszt może być:

- jeden produkt wytwarzania;
- Produkt poszczególnych procesów, kroków, redystrybucji, fazy produkcji;
- produkt firmy;
- produkt środka odpowiedzialności;
- rodzaj robót, usług strukturalnego działu przedsiębiorstwa.

Sposób rozliczania kosztów produkcji i kalkulacji metod do których są dwa współzależne procesy, które charakteryzują się własnymi środkami i metodami, użytkowników, zadań. Informacje te są używane do określenia kosztu produkcji. Tak więc, sposób księgowania kosztów jest zbiorem sposobów wyświetlania, grupowanie i klasyfikacja kosztów informacyjnych ponoszonych w osiągnięciu ich celów.

Tak więc, spółka zarządzająca kosztami jest częścią zarządu przedsiębiorstwa jako całości, a więc istnieje potrzeba szczegółowego badania powstawania i poprawy poziomu kosztów. Zarządzanie kosztami ma celowy wpływ na koszty, zmiany ich składu, struktury lub zachowanie ze względu na zmiany w warunkach przedsiębiorstw produkcyjnych i handlowych.

ГАЛАЙ Е., магістр,
Мукачівський державний університет

БЮДЖЕТУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Бюджетування відносять як до надбань вітчизняного досвіду, так і до управлінських інструментів, розроблених західною економічною наукою, що, на відміну від традиційних методів і способів управління, ефективніше впливає на використання ресурсів, рух коштів і на результати фінансово-господарської діяльності, зокрема операційної. Це досягається за рахунок оперативнішого отримання інформації, яка є значною аналітичною цінністю для прийняття управлінських рішень.

Для бюджетування характерні основні ознаки технології управління, а саме:

1. В ході складання бюджетів обробляється значний масив інформації.
2. В результаті аналізу наявної інформації приймаються рішення, які представляють у формі планових бюджетних показників.
3. Виконання бюджетів передбачає реалізацію попередньо прийнятих управлінських рішень.

4. Бюджетування передбачає фіксацію як планових, так і звітних бюджетних показників.

Бюджетування як і будь-яка технологія управління являє собою певну систему дій у галузі управління і передбачає послідовне здійснення чотирьох груп основних операцій: визначення мети управління, збирання та переробка інформації, прийняття рішень, організацію виконання рішень, здійснення обліку та контролю за виконанням рішень [1,2].

Перевагами застосування бюджетування є підвищення економічної ефективності діяльності підприємства за рахунок кращого використання різних ресурсів підприємства. В процесі використання різноманітних ресурсів формуються витрати підприємства. На кожному із етапів процесу бюджетування доцільно застосовувати різні ознаки класифікації витрат підприємства.

Бюджетування визначає короткотермінові завдання в межах загальних стратегій. Результатом бюджетування є складання бюджету.

Бюджет – це план майбутніх операцій підприємства. При здійсненні бюджетування важливе значення має узгодження різних видів бюджетів, приведення їх у відповідність і розробка зведеного бюджету.

Розробка бюджетів на підприємстві дає можливість збільшити поінформованості керівництва підприємства та окремих структурних підрозділів щодо зовнішнього економічного середовища, попередити про можливі проблеми в майбутньому. Наприклад, отримавши інформацію про нестачу грошових коштів протягом певного періоду (наприклад, літніх місяців) для забезпечення поточної діяльності на підставі даних відповідного бюджету керівництво заздалегідь має можливості запобігти негативним тенденціям або шляхом скорочення витрат на цей період, або залучивши додаткове фінансування;

Доцільно зазначити, що види, склад та структуру бюджетів підприємство обирає самостійно залежно від типу внутрішньої організації, профілю та видів діяльності, спеціалізації, розміру, етапу життєвого циклу, особливостей середовища функціонування, стадії впровадження та застосування бюджетної системи та інших чинників.

Бюджет підприємства (установи, організації) – це внутрішній документ, представлений у формі розпису видатків і/або доходів об'єкту бюджетування (підприємства, підрозділу, центру відповідальності), що складається на певний період шляхом багатоваріантного аналізу діяльності підприємства.

Ефективність використання бюджетів підприємства безпосередньо залежить від обраних методів їх розробки, які повинні максимально враховувати особливості діяльності підприємства.

Звичайно бюджет складають на досить тривалий період, щоб мати можливість показати ефект обраної керівництвом господарської політики, але водночас досить короткий, щоб оцінки були зроблені з достатньою точністю. Це правило передбачає складання кількох видів бюджетів, які охоплюють різні проміжки часу.

Операційний і фінансові бюджети найчастіше складають на рік з подальшою їх деталізацією на менш тривалі періоди: квартал, місяць, два тижні або декаду [3].

Чим коротший бюджетний період, тим складніше сформувати бюджет, оскільки зростає роль непередбачуваних чинників. Наприклад, визначити обсяг продажу за кожний тиждень набагато складніше, ніж встановити його величину в цілому на місяць. У свою чергу, бюджети капітальних інвестицій звичайно розраховані на період від 5 до 10 років [4].

Бюджетування охоплює розроблення бюджетів різних видів на підприємстві, побудову в організаційній структурі управління органів, що займатимуться бюджетуванням, формування положень щодо стимулювання розробників та виконавців бюджетів, перевірку та оцінювання результативності функціонування бюджетної системи

на підприємстві, усунення недоліків та відхилень, що виявлені у процесі бюджетного контролювання, на основі забезпечення необхідних регулювальних заходів.

Результатом бюджетування є отримані методи менеджменту (різноманітні бюджети, положення про бюджетний комітет, бюджетний регламент, положення про стимулювання працівників за виконання бюджетних показників тощо), які після трансформації в управлінські рішення стають способами впливу керуючої системи підприємства на керування.

Перелік використаних джерел:

1. Белоусова І. Управлінський облік на підприємстві// Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 5.- С.23.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. - Київ: Лібра, 2003.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – Вид. 4-те. – К., 2008.
4. Лень В.С. Управлінський облік, К: “Знання”, - 2003р. – 287с.

ГОЛУБЄВА Т.С., к.т.н., доц., професор кафедри економіки підприємства
Київський Національний університет технологій та дизайну, м Київ

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ

Теоретико-методологічні і практичні аспекти розробки облікової політики широко висвітлені в працях вітчизняних дослідників, зокрема: Андрієнко О.М., Барановської Т.В., Білухи М.Т., Бутинця Ф.Ф., Дикун О.В., Жидєвої Л. І., Житнього П.Є., Жолнер І.В., Пушкар М.С., Швець В.Г., Щирби М.Т. та інших дослідників. В наукових працях розроблено категоріальний апарат, сукупності принципів, методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, а також рекомендації з формування облікової політики та її документального оформлення. Вимоги до формування облікової політики підприємства представлені також у вітчизняних законодавчих і нормативних актах.

Однак спостерігається значно менша кількість наукових публікацій з проблем формування облікової політики для цілей оподаткування і недостатність методичних рекомендацій щодо застосування норм Податкового кодексу України (ПК України). В той же час в умовах жорсткої конкуренції розробка облікової політики в частині податкового обліку для законної мінімізації податкових платежів і податкового навантаження, є актуальною для всіх суб'єктів господарювання.

Метою проведеного дослідження є систематизація теоретико-методичних і практичних аспектів формування облікової політики підприємства для цілей оподаткування та обґрунтування напрямів її вдосконалення. Актуальність формування облікової політики підприємства для цілей оподаткування обумовлена закріпленням у ПК України правом платника податків самостійно обирати з числа альтернативних варіантів методи обліку відносно однакових об'єктів. Таким чином, підприємство зацікавлено зафіксувати у внутрішньому регламентному документі вигідні для себе варіанти визначення податків.

У вітчизняних чинних законодавчих і нормативних актах визначення облікової політики підприємства для цілей оподаткування відсутнє так само, як і обов'язковість її розробки. При цьому ведення податкового обліку, складання і подання податкової звітності у державну податкову службу у строки, встановлені податковим

законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування та сплата податкового зобов'язання, є обов'язковим для підприємства.

Виходячи з призначення і основної мети податкового обліку в роботі запропоновано під обліковою політикою підприємства для цілей оподаткування розуміти обрану платником податків згідно чинного законодавства сукупність принципів і методів визнання, оцінки і розподілу доходів і витрат, а також інших показників господарської діяльності, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань. Основними цілями облікової політики підприємства в частині податкового обліку вважаємо — дотримання норм чинного податкового законодавства; уникнення або мінімізацію штрафних санкцій у результаті можливих порушень; забезпечення економічних служб інформацією щодо оптимізації податкового навантаження в межах чинних законодавчо-нормативних актів.

За результатами опрацювання чинних законодавчо-нормативних актів та науково-практичних джерел встановлено основні чинники, які доцільно враховувати при формуванні облікової політики для цілей оподаткування:

- організаційно-правову форму господарювання (ПАТ, ПрАТ, ТОВ, ТДВ);
- обрану в межах чинного законодавства систему оподаткування (загальна або спрощена; ставки податків; пільги з оподаткування);
- особливості функціонування підприємства (специфіка виду економічної діяльності, види та обсяги діяльності; попит на продукцію та послуги; структура підприємства; наявність зовнішньоекономічної діяльності; системи і форми розрахунків з контрагентами; взаємовідносини з банками, страховими і інвестиційними компаніями);
- стратегію сталого розвитку (програми і плани економічного, науково-технічного, соціального, екологічного розвитку підприємства в поточному і довгостроковому періодах);
- рівень фахової компетентності працівників фінансово-бухгалтерської служби, рівень комп'ютеризації бухгалтерського і податкового обліку.

Одним з дискусійних питань є питання щодо оформлення і затвердження облікової політики в частині податкового обліку у складі організаційно-розпорядчих документів підприємства:

1. Затвердження на підприємстві окремих наказів про облікову політику для цілей бухгалтерського обліку і для цілей оподаткування;
2. Облікова політика з питань податкового планування оформлена як додаток до Положення про облікову політику;
3. Єдина облікова політика, в якій виокремлено розділ з питань оподаткування.

Прихильники першого підходу посилаються на суттєві відмінності в законодавстві з бухгалтерського і податкового обліку, а також зміни податкових вимог, що передбачає необхідність доопрацювання облікової політики за податками при незмінних положеннях з бухгалтерського обліку. Ми погоджуємося з дослідниками, які пропонують включати в облікову політику підприємства окремий розділ з питань оподаткування і пропонуємо назву, зазначену у заголовку представленої роботи. Підставою для такого рішення є поступова гармонізація бухгалтерського та податкового обліку, закладена в ПК України. Методики розрахунків податків мають базуватись на даних бухгалтерського обліку. Так, наприклад, в таких економічно розвинених країнах, як Німеччина, Франція, Бельгія саме інформація бухгалтерського обліку використовується для цілей оподаткування.

В обліковій політиці для цілей оподаткування необхідно закріпити організаційно-технічний і методологічний аспекти. Так, в організаційно-технічному підрозділі варто визначити способи організації технологічного процесу податкового обліку:

- організація роботи бухгалтерської служби в частині податкового обліку (ведення працівниками бухгалтерії, податковий аутсорсинг);
- склад, форми та способи формування податкових реєстрів;

– організація документообігу, порядок зберігання документів, податкової звітності та реєстрів податкового обліку.

Як відомо, законодавством регламентовано складання лише окремих первинних документів (податкові накладні) і реєстрів (обліку придбаних і проданих товарів) для розрахунку податку на додану вартість. Тому важливим є розробка та затвердження робочих податкових реєстрів, призначених для систематизації й накопичення інформації в податковому обліку. Вони можуть бути представлені у вигляді податкових розрахунків і таблиць, що містять відомості про об'єкти податкового обліку. Такі реєстри є допоміжними при складанні податкової звітності за звітний період. Платник податків може використовувати реєстри бухгалтерського обліку із внесенням в них необхідних доповнень, як це передбачено в програмі 1С: 8.2, зокрема, оборотно-сальдову відомість за звітний (податковий) період, в тому числі за окремими рахунками відповідно до затвердженого робочого плану рахунків. При цьому дані бухгалтерського і податкового обліку розкриваються окремими рядками. При відсутності на підприємстві спеціальних комп'ютерних програм з ведення обліку доцільно самостійно розробляти в форматі Microsoft Excel зведені форми систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період, згрупованих відповідно до вимог чинного законодавства.

В методологічному підрозділі облікової політики доцільно відображати: перелік законодавчих актів з питань оподаткування відповідно до обраної підприємством системи оподаткування; перелік нормативних актів, що регулюють порядок розрахунку податків, внесків, обов'язкових платежів і заповнення відповідних форм податкової звітності; правила і способи оподаткування, варіантність яких передбачена податковим законодавством; порядок та методи визнання доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань; порядок і момент визначення податкової бази та розрахунку податків, внесків, обов'язкових платежів; порядок застосування податкових пільг; порядок і момент сплати податків, внесків, обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів.

Особливу увагу необхідно приділити кваліфікованому визначенню бази оподаткування за окремими видами податків, внесків і зборів, що дозволить уникати необґрунтованої переплати податків і штрафних санкцій. Так, наприклад, найважливішими аспектами облікової політики за податком на прибуток є:

- методи визнання доходів і витрат (порядок визнання готової продукції, порядок визнання товарів та послуг);
- порядок оцінки залишків незавершеного виробництва і залишків готової продукції на складі;
- склад прямих витрат на виробництво;
- метод оцінки вартості сировини і матеріалів, що списуються на виробництво;
- склад витрат на оплату праці працівників;
- методи нарахування амортизації за групами основних засобів, за нематеріальними активами, терміни їх корисного використання;
- порядок списання витрат на ремонт основних засобів;
- склад і порядок списання постійних і змінних загальновиробничих витрат;
- база розподілу загальновиробничих витрат;
- метод визначення величини резерву сумнівних боргів;
- метод оцінки завершеності операцій з надання послуг;
- методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- метод відображення фінансових інвестицій.

Таким чином, узагальнюючи вищевикладене, можна стверджувати, що формування облікової політики для цілей оподаткування сприятиме підвищенню якості податкового обліку, здійсненню законної мінімізації податків, зменшенню податкового навантаження на підприємство та уникненню непорозумінь з контролюючими органами.

ПОНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Розвиток суспільного виробництва є циклічним процесом, що пов'язаний, насамперед, з оптимальним поєднанням наявних ресурсів внаслідок їх вичерпаності для отримання позитивних результатів на рівні держави загалом та підприємства зокрема.

Характерною особливістю сучасної економіки України є наявність значної кількості факторів впливу на функціонування суб'єктів господарювання, їх стратегію та тактику, що обумовлює адекватну трансформацію підходів до управління. Наслідком постійної видозміни системи управління є перебудова інформаційної системи підприємства та, відповідно, облікової системи, що забезпечують керівництво необхідною інформацією, яка на сьогодні перетворилась у виробничий ресурс та володіння яким є додатковою конкурентною перевагою.

Сучасні реалії функціонування підприємств, збільшення факторів впливу на діяльність і як наслідок підвищення інформаційних вимог керівництва, обумовлюють використання в практиці господарювання управлінського обліку та його інструментарію.

У більш широкому розумінні метою управлінського обліку є забезпечення менеджерів інформацією, яка надає можливості примножити капітал її власникам, а працівникам підприємства – збільшити цінність їх матеріального та духовного добробуту [1].

Важливим також є те, що розробка та впровадження управлінського обліку на підприємстві є ваговою складовою частиною загального процесу реформування системи бухгалтерського обліку в Україні.

Для будь якого підприємства важливим є аналіз певних поточних показників, на які можна було б вплинути в процесі діяльності, зокрема: яка продукція користується найбільшим попитом, яка величина витрат на її виготовлення, рівень прибутку, який отримує підприємство в результаті її реалізації. Таку інформацію прагнуть отримати всі підприємства, проте різними способами. Але найефективнішим є впровадження системи управлінського обліку, яка дає змогу повністю автоматизувати збирання даних і в будь-який момент отримати цілісну картину діяльності підприємства в цифрах.

З точки зору управління, система обліку в цілому виконує завдання впорядкування вхідної та вихідної інформації. Складність структури системи визначається більшою мірою не її змістом, а підходом, на базі якого вона формується. Тому бухгалтерський облік як система може бути поданий, побудований і формалізований по-різному, адже завдання обліку щоразу визначається певним аспектом [2,3].

Таким чином, управлінський облік дозволяє вивчити всі суттєві аспекти діяльності підприємства і на їх основі приймати ефективні управлінські рішення.

Управлінський облік на сьогодні характеризується перш за все:

- наявністю широкого інструментарію, що направлений як на базовий об'єкт – витрати, так і на інші об'єкти, що визначаються керівництвом;
- внутрішньою направленістю інформації;
- використанням накопиченого досвіду національної облікової школи та досвіду зарубіжних вчених.

На кожному підприємстві система управлінського обліку має свої особливості, але водночас може включати в себе подібні елементи: збір інформації, структуризацію обліку за центрами відповідальності, бюджетування та розробку стандартів, аналіз системи показників, контроль та прийняття управлінських рішень.

Основними завданнями управлінського обліку на підприємстві є:

1. Збір, обробка, узагальнення, зберігання та передача необхідної інформації для оперативного управління підприємством та прийняття оптимальних управлінських рішень по оптимізації процесу управління шляхом регулювання структури активів та пасивів підприємства. При цьому аналізується робота підприємства за центрами відповідальності з точки зору прибутку, рентабельності, собівартості, капітальних інвестицій тощо.

2. Перевірка законності та доцільності господарських операцій, забезпечення збереження господарських засобів та коштів, ефективне використання майна.

3. Визначення підсумків господарської діяльності та оцінка ефективності діяльності підприємства в розрізі реалізованих виробів, центрів відповідальності, управлінських і технологічних рішень.

При цьому потрібно проводити порівняння загального фінансового результату за даними фінансового обліку з даними управлінського обліку з метою контролю за маркетинговою діяльністю.

4. Складання внутрішніх звітів, інформація яких призначена для власників підприємств та керівників (менеджерів) й інших внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації. Зміст звітів може змінюватися залежно від їх цільового призначення і посади управлінця, для якого вони призначені.

Перелік використаних джерел:

1. Белоусова І.А. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - №5. – с.30-34.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
3. Голов С. Проблеми і перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. -№11.

ЗАХАРЧУК Д.О.,

магістрант,

Житомирського державного технологічного університету

РОЛЬ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

У сучасному мінливому ринковому середовищі ефективність господарської діяльності будь-якого підприємства залежить від його здатності правильно оцінювати ситуацію та оперативно реагувати на неї. Це можливо тільки за умови достатньої інформаційної забезпеченості процесу управління, що уможливорює отримання ринкових переваг, знижує ризикованість діяльності прийняття рішень. "Хто володіє інформацією - той володіє світом".

Як науковці, так і практики все частіше наголошують на необхідності розширення інформаційної бази підприємств. Широке коло питань, пов'язаних з інформаційно-аналітичною забезпеченістю процесу управління підприємств, знайшло відображення в працях таких відомих вітчизняних і зарубіжних учених, як О.А. Лаговська, М.Т Білухи, К. Друрі, А.Г. Загороднього, С.Ф. Голова, Є.В. Калюги, Г.Г. Кірейцева, М.Х. Мескона, В.П. Пантелеєва, В.В. Сопка та інших. Проте, незважаючи на таку увагу до зазначеної проблематики з боку науковців, деякі питання застосування інформаційної складової в процесах управління і прийняття рішень залишаються недостатньо розглянутими.

Кругообіг інформації всередині підприємства повинен забезпечувати виконання таких завдань:

—обслуговувати всі рівні функціонування підприємства (від виробництва до управління);

—налагодження комунікаційної взаємодії усіх підрозділів підприємства;

–підвищення рівня якості інформаційного забезпечення підприємства для прийняття найбільш вигідних управлінських рішень.

Задля досягнення належного виконання вище наведених завдань необхідно дотримуватись наступних принципів в ході обліково-аналітичного забезпечення зокрема:

–принцип корисності інформації для користувачів з метою прийняття обґрунтованих ділових рішень;

–принцип доречності, тобто інформація повинна бути значимою, своєчасною, впливати на рішення, прийняте користувачем, і забезпечувати можливість перспективного і ретроспективного аналізу;

–принцип вірогідності інформації, обумовлена її правдивістю і можливістю перевірки документального обґрунтування;

–принцип правдивості інформації, тобто відсутність помилок, упереджених оцінок і фальсифікації подій господарського життя (перевага змісту над юридичною формою);

–принцип нейтральності фінансової звітності, що припускає, що задоволення інтересів однієї групи користувачів не відбувається на шкоду інтересам іншої групи;

–принцип зрозумілості змісту звітності без спеціальної професійної підготовки;

–принцип порівняності даних за кілька звітних періодів;

–принцип обачності, тобто у випадку наявності альтернативних оцінок або неясності оцінок фахівець повинен приймати найменш оптимістичну.

Обліково-аналітична інформація являє собою сукупність даних бухгалтерського обліку, які розкривають господарську діяльність суб'єктів господарювання та використовується для прийняття рішень у процесі управління. також звертають увагу на недоліки існуючої системи облікової інформації:

–запізніле надходження та надання інформації, що призводить до затримки в ухваленні рішень і впливає на оперативність управлінських дій;

–дублювання інформаційних потоків на різних рівнях управління і водночас нестача окремих видів інформації; відсутність комплексного подання необхідної та достатньої інформації [1, с.81–82].

Таким чином, у процесі управління підприємством важливе значення має використання якісної інформації, що має привести до підвищення ефективності кінцевого продукту управління – прийняття рішень з метою досягнення поставлених завдань.

Отже, вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення підприємств є необхідною умовою прийняття обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на реалізацію стратегії розвитку і додання їй сталого характеру. Для ефективної реалізації процесу стійкого розвитку підприємства актуальна необхідність адекватного обліково-аналітичного забезпечення, що дозволяє в першу чергу інформаційно обслуговувати цей процес, що враховує різні умови функціонування і цільові орієнтири підприємства, вплив зовнішніх і внутрішніх факторів.

Перелік використаних джерел:

1.Бандура Д. Функціональна роль обліку в управлінні підприємством / Д. Бандура, Л. Вейкрута // Вісник Львів. ун-ту. Сер. економіки. – 2009. – Вип. 41. – С. 80–83.

Захарчук Діана Олександрівна – магістрант кафедри “Облік і аудит” Житомирського державного технологічного університету м. Житомир, Україна

КОЛОС І.В., к.е.н., доцент
кафедри економіки підприємства

Київський національний університет технологій та дизайну, м Київ

УПРАВЛІНЬСКА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ ОЩАДЛИВОГО ВИРОБНИЦТВА

Для забезпечення ефективної діяльності в сучасних умовах господарювання підприємства розробляють системи інформаційно-аналітичного забезпечення і контролю. Виникає потреба в обґрунтуванні системи управлінської звітності, критеріїв та показників ефективності для прийняття раціональних управлінських рішень.

Метою проведеного дослідження є систематизація теоретико-методичних і практичних аспектів формування системи управлінської звітності на принципах і методах ощадливості.

Вивчення вітчизняного та зарубіжного досвіду використання звітності в управлінні підприємством дозволило сформулювати основні вимоги до побудови системи звітності підприємства:

- відповідати організаційній структурі підприємства (об'єднання, підприємства, бізнес-одиниці);
- забезпечувати менеджмент на різних рівнях управління необхідними даними;
- містити дані, необхідні для вимірювання рівня реалізації стратегічних і тактичних цілей підприємства і структурних підрозділів;
- виконувати функцію раннього попередження ризиків;
- містити зіставні цільові, планові, контрольовані і фактичні показники у звітах;
- зберігати незмінність форматів і форм для звітів протягом планового періоду;
- оперативно представляти звіти зацікавленим особам в межах їх компетентності;
- мати простий, зрозумілий та наочний формат.

Управлінська звітність має цільову спрямованість: конкретне управлінське рішення чи потреби конкретного менеджера. Під управлінською звітністю в межах проведеного дослідження розуміємо звітність, яка складається менеджерами різних рівнів управління і містить оцінку результатів діяльності та прогнозні напрями його розвитку. Не існує на державному рівні затверджених стандартів щодо форм управлінської звітності (альбом уніфікованих форм) і порядку їх складання.

Головна мета управлінської звітності відповідно до SMA (Statements on management accounting) полягає у забезпеченні керівництва та менеджерів необхідними даними для прийняття управлінських рішень, здійснення планування, ведення контролю і виміру показників ефективності функціонування підприємства.

Підприємство самостійно розробляє і затверджує спеціальні форми звітності, які повинні мати нескладну, достатньо просту й доступну для сприйняття структуру, часовий орієнтир (на певну дату або за звітний період) для проведення аналізу, обґрунтування та прийняття рішень; містити раціонально обмежену кількість показників з орієнтацією на запит й інформаційні потреби конкретного користувача; акцентувати увагу на проблеми, відхилення шляхом активного використання засобів візуалізації; формуватися визначеними фахівцями з відповідним рівнем компетентності. Частота складання звітів викликана необхідністю прийняття управлінського рішення, що забезпечує економічно грамотне управління діяльністю підприємства. В ній міститься значна кількість детальних даних, що сприяє обґрунтуванню та прийняттю конкретного управлінського рішення. Більшість управлінських звітів включають дані за годину, добу, тиждень, декаду, місяць, квартал і це дозволяє постійно контролювати розвиток підприємства. Одночасно, на вимогу менеджера, можуть бути підготовлені специфічні цільові звіти, наприклад, щогодинний звіт про робочий день. Дані управлінської звітності мають: (1) забезпечувати відповідність показників підприємства в поточному періоді цілям, значенню минулого періоду, конкурентів та підприємств-лідерів за видом економічної діяльності; (2) відображати зміни даних через певні проміжки часу для визначення тренду (як мінімум 10 точок вимірювання); (3) враховувати коливання рівня показника.

Запропоновано підприємствам в системі ощадливого виробництва формувати Звіт про ефективність, передбачивши графічну інтерпретацію динаміки показників. Автором встановлено переваги такого формату, що полягають у відображенні: (1) ефективності за годинами, днями, місяцями звітного (поточного) року; (2) цільових показників за

минулими роками; (3) довгострокових цілей на найближчі роки; (4) даних порівняльного аналізу (кращі показники підприємства). Розроблено формат Звіту про ефективність з фокусуванням результатів на створення додаткової цінності, який містить на одному аркуші А4: назву звіту і його мету, опис проблеми, аналіз причин, перелік заходів і умов їх реалізації, відповідальну групу осіб. Такий формат забезпечує ефективне проведення нарад, що сприяє мінімізації втрат часу для вивчення результатів і максимізації зосередження на розгляді можливих альтернатив заходів щодо вирішення проблем втрат. Для визначеного потоку створення цінності найбільш важливим є відслідковування темпу зміни значення показників ефективності ощадливого виробництва і менш значимим є фактичний рівень показника за обраним періодом. Все це допомагатиме менеджерам заздалегідь виявити проблему для її вирішення. Оскільки звіт про ефективність складається за кожним окремим показником, для прийняття обґрунтованих рішень особам, що їх приймають, необхідно розуміти всі види взаємозв'язків між показниками. А особливо, завчасно знати, який вплив на інші показники буде мати покращення одного з показників. Відсутність цільових показників перешкоджатиме ефективному управлінню підприємством, оскільки відсутня база для оцінки фактичного розвитку.

Дата складання встановлюється за кожним управлінським звітом окремо залежно від значення та необхідності інформації для прийняття управлінського рішення, характеристики і цільових параметрів процесу, що підлягає контролю. Водночас, на встановлення періодичності формування управлінського звіту впливає швидкість системних змін і час реагування системи на зміни. Запропоновано складати управлінські звіти про ефективність з частотою година, робочий день. Щотижня доцільно проводити аналіз результатів функціонування підприємства і розробляти плани (коригуючі заходи) з орієнтацією на вирішення проблем і вдосконалення процесів. За умов частого і регулярного (протягом робочого дня і робочого тижня) використання звітів про ефективність забезпечується візуалізація моніторингу виробничого процесу і вирішення проблем з метою мінімізації або уникнення підприємством втрат.

В сучасних умовах звітність великих підприємств базується на web-технології внутрішньої системи менеджменту, доступ до якої надається чітко обмеженому колу працівників відповідно до їх компетентності. Але звіт про ефективність доцільно складати ручним способом, що забезпечить своєчасне відображення темпу зміни конкретного показника.

Одним з дискусійних питань є питання щодо обґрунтування кількості показників та критеріїв їх відбору, оскільки не обґрунтовано ідеальної системи показників ефективності ощадливого виробництва. У сучасній економічній науці не існує однозначних критеріїв відбору показників. В межах проведеного дослідження при формуванні показників, які включаються до певного звіту про ефективність запропоновано застосовувати такі критерії відбору:

- наявність взаємозв'язку показників зі стратегією підприємства;
- відображення можливості потоку ефективно створювати цінність для споживача;
- відображення проблеми ощадливості;
- акцентування на безперервному вдосконаленні ощадливого виробництва;
- оцінювання результатів функціонування окремого потоку створення цінності з щотижневою періодичністю;
- мотивація колективу потоку до підвищення ефективності роботи всього потоку створення цінності і впровадження змін з орієнтацією на ощадливість і безперервне вдосконалення;
- виключення показників з мультиколінеарними зв'язками;
- виключення показників, які створюють конфлікт інтересів між потоками створення цінностей.

Варто наголосити, що показники ефективності потоку створення цінності в межах концепції ощадливого виробництва призначені для ініціювання процесів вдосконалення

на безперервній основі. Натомість, традиційні показники можуть бути використаними для оцінки ефективності управління підприємством в цілому. Якщо до системи буде включено одночасно ощадливі й традиційні показники, ощадливі перетворення можуть не досягти своєї мети. Особливу увагу необхідно приділити кількості показників. Ми погоджуємося з дослідниками, які пропонують включати неменше п'яти (якщо менше, то не включено всі значущі показники) і небільше семи (якщо більше, то втрачено орієнтацію на ощадливість) показників.

Завдання кожного відібраного показника полягає у вимірюванні ефективності потоку створення цінності в процесі забезпечення ключових чинників успіху, які засновано на принципах ощадливості. Автором використано методичний підхід до розробки системи показників ефективності підприємств легкої промисловості, який передбачає послідовне взаємоузгоджене обґрунтування принципів ощадливого виробництва, ключових чинників успіху, цілей, способу вимірювання, цільові значення, можливі проблеми та заходи, які спрямовано на вдосконалення. Запропоновано складання інформаційного словника (містить опис показника), який має забезпечити однакове розуміння особливостей кожного показника. Структура формату включає: найменування показника; мету; формулу для розрахунку; одиницю виміру; порівняльні показники (орієнтовну норму чи норматив); джерело інформації; відповідального за інформацію; бажане і фактичне значення; відхилення, причину виникнення і наслідки.

Активне використання запропонованої системи управлінської звітності дозволяє ухвалювати управлінські рішення з орієнтацією на узгодження роботи елементів всіх підсистем функціонування підприємства щодо постійного вдосконалення, мінімізації дефектів виробництва і втрат, а також усунення дій, які не створюють додаткової цінності готовому продукту.

Таким чином, формування управлінської звітності підприємства в системі ощадливого виробництва сприятиме ініціюванню і мотивації вдосконалення і впровадження змін і покращень на безперервній основі.

КОЛОС І.В., к.е.н., доцент кафедри економіки підприємства
ПЕТРЕНКО Г.П., к.т.н., доцент кафедри економіки підприємства
Київський національний університет технологій та дизайну, м Київ

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОБРОБКИ ШКІРИ ТА ХУТРА

В умовах активізації євроінтеграційних процесів особливої актуальності з позиції науковців і практиків набуває розробка і виробництво інноваційної продукції підприємствами, зокрема легкої промисловості. Ухвалення обґрунтованих управлінських рішень значно залежить від якості інформаційної бази щодо економічних, технологічних і соціальних аспектів інноваційної діяльності. Питання вибору раціональних підходів щодо розподілу загальновиборничих витрат і включення їх до собівартості інноваційних виробів є дискусійними і потребують вирішення як на вітчизняних промислових підприємствах, так і на державному рівні.

Метою проведеного дослідження є систематизація теоретико-методичних і практичних аспектів поведінки при обґрунтуванні методів розподілу загальновиборничих витрат підприємства шкіряної промисловості.

У широкому розумінні загальновиборничі витрати розглядаються як витрати на загальне обслуговування, організацію виробництва та управління виробничими підприємствами. Вони входять до складу калькуляції витрат на виробництво окремих видів продукції пропорційно до прямих витрат. Недоліком такого визначення є

відсутність в ньому якісного аспекту, який відображає сутнісно-змістовні характеристики за ознакою активності діяльності підприємства.

Сучасний перелік і склад загальновиробничих витрат на державному рівні визначено Податковим кодексом України, П(С)БО 16 «Витрати» і Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. За результатами вивчення зазначених нормативно-правових актів встановлено розбіжності переліку загальновиробничих витрат. Відсутність єдиного підходу до визначення складових обумовлено різною метою.

Для обґрунтування і ухвалення раціональних управлінських рішень важливим є розуміння взаємозв'язку між витратами і характером їх реагування на зміни під впливом певних подій в процесі господарської діяльності. Враховуючи поведінку витрат у складі загальновиробничих прийнято виділяти змінні і постійні витрати.

Дотримуючись норм чинного законодавства вітчизняні промислові підприємства, зокрема, обробки шкіри і хутра самостійно встановлюють перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат. Необхідно наголосити, що деякі складові загальновиробничих витрат одночасно є змінними і постійними. Визнаючи складність технологічного процесу і обробки шкіри та хутра, особливо при впровадженні інновацій, нагальною проблемою є коректний розподіл загальновиробничих витрат. Сучасний завод з виробництва шкір для верху взуття хромового методу дублення має достатньо складну структуру зі спеціалізованими підрозділами (рис. 1). Розподіл загальновиробничих витрат на кожен об'єкт витрат відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати» здійснюється з використанням бази розподілу: (1) виходячи з фактичної потужності звітної періоду (змінних); (2) при нормальній потужності (постійних). Раціональний розподіл загальновиробничих витрат не впливає на їх загальний рівень. Водночас, дозволяє менеджерам простежити такі витрати в межах конкретного структурного підрозділу. Це враховує специфіку виробництва і заохочує менеджерів структурних підрозділів основного виробництва контролювати показники роботи структурних підрозділів побічного, допоміжного, обслуговуючого виробництв.

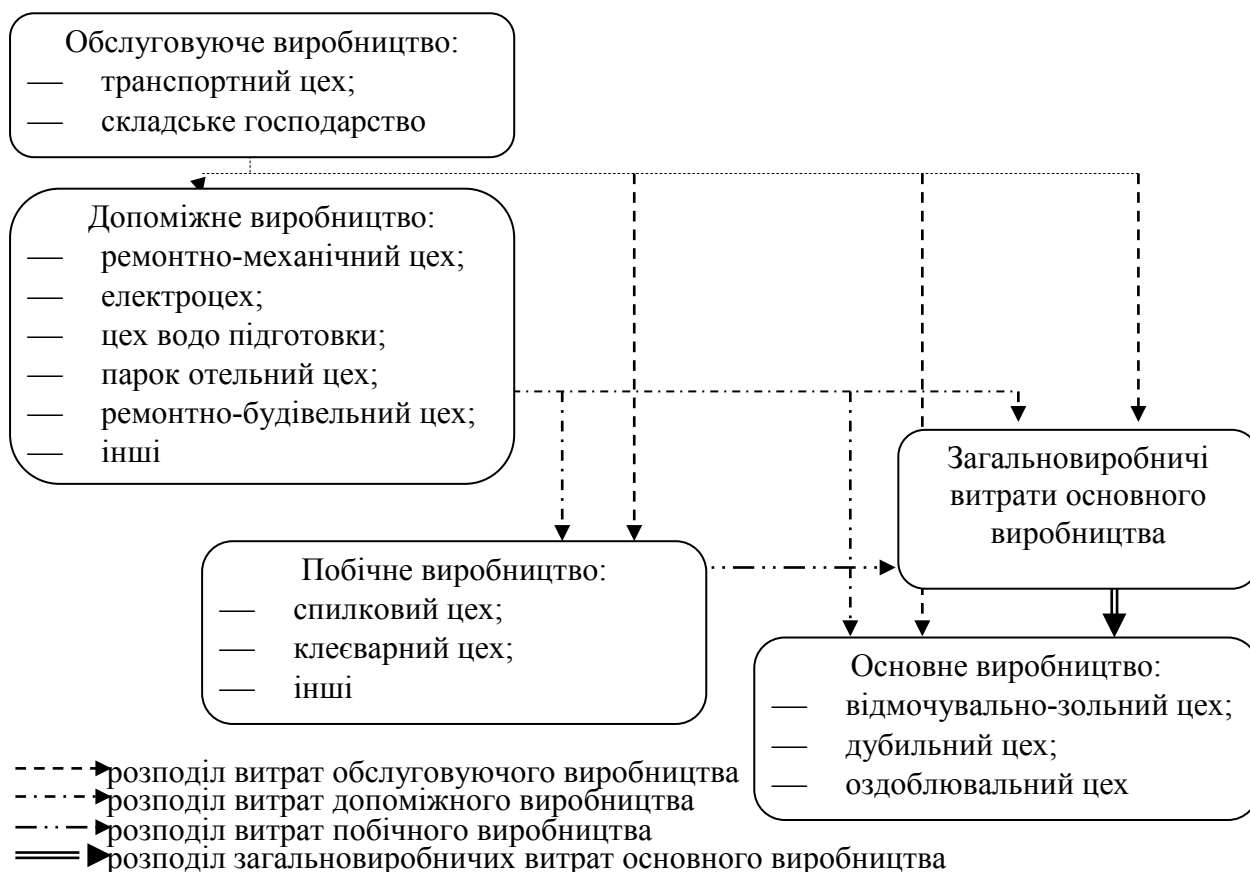


Рис. 1. Послідовність розподілу витрат виробничих підрозділів у шкіряній промисловості (авторська розробка)

На практиці вітчизняні підприємства, як правило, не визначають загальновиробничі витрати за видами виробництв. Доречним є розподіл загальновиробничих витрат з урахуванням всіх внутрішніх зв'язків між структурними підрозділами побічного, допоміжного, обслуговуючого виробництв, що забезпечить: (1) достовірність розрахунків і оцінки залишків незавершеного виробництва і готової продукції, а також величини виробничої собівартості кожного виробу, в тому числі інноваційного, і в цілому по підприємству; (2) правильність ухвалення управлінських рішень щодо визначення собівартості і встановлення цін на продукцію.

При розподілі і перерозподілі загальновиробничих витрат між виробничими структурними підрозділами прийнято застосовувати такі методи: прямого розподілу, послідовного розподілу, розподілу взаємних послуг, одночасного розподілу. Критичний аналіз праць щодо сутності зазначених методів дозволив встановити їх особливості з визначенням переваг і недоліків кожного (табл. 1).

Для ефективного планування, контролю і обґрунтування управлінських рішень щодо загальновиробничих витрат, визначення собівартості і встановлення ціни продукції шкіряної промисловості пропонуємо використовувати метод розподілу взаємних витрат або метод одночасного розподілу. Відмінність запропонованих методів полягає у методиці проведення розрахунків при врахуванні взаємодії структурних підрозділів побічного, допоміжного, обслуговуючого виробництв.

Таблиця 1
Порівняльна характеристика методів розподілу загальновиробничих витрат (авторська позиція)

Назва методу	Сутність і сфера застосування	Переваги	Недоліки
Прямого розподілу	— безпосереднє списання на витрати основного виробництва пропорційно обсягу використання послуг; — доцільне застосування за незначних обсягів діяльності допоміжних підрозділів	— простота і прозорість розрахунків	— не враховуються взаємні послуги підрозділів побічного, допоміжного, обслуговуючого виробництв; — деяка неточність в оцінці об'єктів витрат
Послідовного розподілу	— поетапне списання витрат з урахуванням рангу підрозділу за обсягом наданих послуг: від найбільшого до найменшого	— враховується певна взаємодія підрозділів побічного, допоміжного, обслуговуючого виробництв	— обмеження односторонніх внутрішніх зв'язків між підрозділами побічного, допоміжного, обслуговуючого виробництв
Розподілу взаємних послуг	— послідовний розподіл витрат з урахування взаємних послуг	— точність результатів; — врахування повної взаємодії підрозділів побічного, допоміжного,	— значна трудомісткість; — складність розподілу витрат з

		обслуговуючого виробництв	урахування взаємних послуг
Одночасного розподілу	— повний розподіл витрат з урахуванням взаємодії підрозділів побічного, допоміжного, обслуговуючого виробництв шляхом розв'язання системи синхронних лінійних рівнянь	— залучення висококваліфікованого персоналу; — точність розрахунків і результатів; — не потребує значних витрат часу; — суттєво спрощує подальші розрахунки собівартості виробів	— складність розподілу витрат з урахування взаємних послуг

Таким чином, за результатами проведеного аналізу існуючих методичних підходів до розподілу загальновиробничих витрат аргументовано доцільність використання методу розподілу взаємних витрат або методу одночасного розподілу. Запропоновано перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат для підприємства обробки шкіри і хутра.

Коритник Л.П.

к.е.н., заступник головного бухгалтера
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ІНВЕНТАРИЗАЦІЙНА КОМІСІЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Надзвичайно важливим моментом у забезпеченні ефективності системи контролю на підприємстві є створення необхідних передумов для організації та проведення інвентаризації. Відсутність чітких організаційних та методичних аспектів інвентаризації на практиці призводить до недотримання правильності та послідовності виконання певних інвентаризаційних процедур, значних порушень чинного законодавства, що являється передумовами формалізації інвентаризаційної роботи, зниження якості, достовірності та результативності інвентаризаційного процесу.

Інвентаризація набуває важливого значення в механізмі управління активами підприємств в умовах зростаючої конкуренції, фінансових потрясінь світової економіки як інструмент забезпечення збереження активів.

Процес організації інвентаризації передбачає підготовку та видачу наказу на її проведення, що є внутрішнім документом і регламентує порядок проведення інвентаризації, визначає об'єкти інвентаризації, строки проведення інвентаризації, спосіб перевірки, склад інвентаризаційної комісії та порядок оформлення необхідної документації.

У зв'язку з відсутністю законодавчого визначення терміну інвентаризаційної комісії, необхідним є закріплення на законодавчому рівні, зокрема в п. 11.1 Інструкції №69 [1], трактування сутності інвентаризаційної комісії, що забезпечить правове затвердження визначення для удосконалення нормативно-правового регулювання інвентаризаційного процесу, а також являтиметься основою для формування прав, обов'язків та відповідальності кожного члена інвентаризаційної комісії. Виходячи з сказаного, можна сформулювати наступне визначення: інвентаризаційна комісія – колективний орган, що формується з групи осіб, наділених певними правами, обов'язками та відповідальністю щодо підготовки та безпосереднього проведення перевірки фактичної

наявності, стану, складу, оцінки та документального оформлення активів та зобов'язань підприємства, визначення кінцевих результатів інвентаризації та прийняття рішень за виявленими результатами для забезпечення достовірності даних обліку та звітності підприємства.

На організаційній стадії для проведення інвентаризаційної роботи розпорядчим документом керівника (власника) підприємства відповідно до п.11.1 Інструкції №69 [1] створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія. До її складу включаються керівники структурних підрозділів, головний бухгалтер та очолює керівник (власник) підприємства.

Постійно діюча інвентаризаційна комісія працює на підприємстві цілий рік та виконує організаційні, регулювальні та контрольні функції. На середніх та великих підприємствах, де через досить великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено однією комісією, на допомогу постійно діючій комісії створюються робочі комісії. Робоча інвентаризаційна комісія на підприємстві створюється для безпосереднього проведення інвентаризації та визначення її результатів.

На малих підприємствах, визнаних такими відповідно до чинного законодавства, постійно діюча комісія організовує та проводить інвентаризацію самостійно. Розпорядчим документом керівника (власника) малого підприємства створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія функції, права та обов'язки аналогічні постійно діючій комісії на середніх та великих підприємствах. Але перед початком інвентаризації керівнику (власнику) малого підприємства необхідно видати наказ на створення робочої інвентаризаційної комісії до складу якої будуть включені члени постійно діючої інвентаризаційної комісії.

Підпункт 11.2 Інструкції № 69 [1] містить норму, згідно якої забороняється призначати головою інвентаризаційної комісії у тих самих матеріально відповідальних осіб одного й того ж працівника два роки підряд. Проте, в даному пункті доцільно заборонити призначати головою інвентаризаційної комісії при проведенні інвентаризації певних активів та зобов'язань працівників бухгалтерської служби, які ведуть облік цих об'єктів інвентаризації, що забезпечить зниження ризику можливих змов, зловживань та фальсифікації результатів інвентаризацій.

Особливу увагу при формуванні інвентаризаційних комісій керівнику (власнику) підприємства необхідно звернути на компетентність їх членів. Адже, виконання завдань, які стоять перед інвентаризацією сьогодні та дотримання принципів, на яких ґрунтується інвентаризаційна робота, визначає потребу у включенні до складу членів інвентаризаційної комісії компетентних осіб, які здатні крім виявлення фактичної наявності інвентаризаційних об'єктів, встановити їх якісні характеристики, перевірити дотримання критеріїв визнання та оцінки активів, визначити їхню реальну вартість.

Виходячи з важливості питань, які вирішує інвентаризаційна комісія, необхідно законодавчо зобов'язати підприємства України затверджувати посадову інструкцію членів інвентаризаційної комісії, яка являтиметься основним документом що регламентує призначення і місце члена інвентаризаційної комісії в системі управління, забезпечить систематизацію та правове затвердження прав, обов'язків та відповідальності. Структуру посадової інструкції членів постійно діючої та робочої інвентаризаційної комісії, яка повинна бути створена на всіх без винятку підприємствах подано на рис.

2.1.

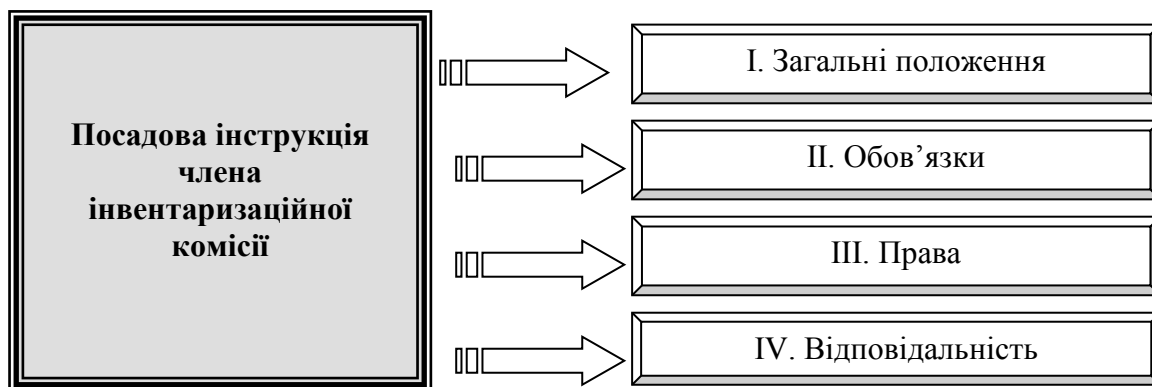


Рис. 2.1. Структура посадової інструкції члена інвентаризаційної комісії

Обов'язки постійно діючих та робочих інвентаризаційних комісій детально виписані в Інструкції № 69 [1], а також регламентуються на рівні підприємств Наказом на створення постійно діючої (робочої) інвентаризаційної комісії.

Таблиця 1

Права та відповідальність членів робочої та постійно діючої інвентаризаційної комісії

	<i>Робоча інвентаризаційна комісія</i>	<i>Постійно діюча інвентаризаційна комісія</i>
Права	Знайомитися з проектами рішень керівництва, що стосуються їх діяльності	
	Отримувати від керівників структурних підрозділів, фахівців інформацію та документи, необхідні для виконання своїх посадових обов'язків	
	Отримувати доступ до всіх приміщень підприємства	
		Залучати фахівців всіх структурних підрозділів підприємства для вирішення покладених на неї обов'язків
	Вимагати від керівництва сприяння у виконанні своїх посадових обов'язків	
	Виносити на розгляд керівництва пропозиції з удосконалення роботи, пов'язаної з обов'язками, передбаченими законодавством	
Відповідальність	За не виконання (неналежне виконання) своїх посадових обов'язків, в межах, визначених п. 11.4 Інструкції №69	За не виконання (неналежне виконання) своїх посадових обов'язків, в межах, визначених п. 11.3 Інструкції №69
	За не своєчасність і не додержання порядку проведення інвентаризацій відповідно до наказу керівника	За не своєчасність і не додержання порядку організації проведення інвентаризацій відповідно до наказу керівника підприємства
	За не повноту і не точність внесення до інвентаризаційних описів фактичних даних	За неправильне визначення інвентаризаційних різниць
		За недостовірність здійснення контрольних перевірок правильності проведення інвентаризацій, а також вибіркових інвентаризацій в міжінвентаризаційний період
Покарання	Керівник підприємства має право розпустити комісію, накласти на її членів адміністративні або матеріальні покарання, а в разі встановлення фактів подання навмисне неправдивої інформації, в результаті чого підприємству було завдано значних збитків, звернутися до органів правосуддя	

Проте, жодним нормативним документом не регламентовані права та відповідальність членів постійно діючої інвентаризаційної комісії. Виходячи з цього, доцільно було б закріпити на законодавчому рівні права та відповідальність членів постійно діючої інвентаризаційної комісії шляхом внесення доповнень до п.11.3 Інструкції № 69 [1] (табл. 1).

Запровадження на практиці посадових інструкцій членів інвентаризаційної комісії забезпечить раціональну організацію праці членів постійно діючої та робочої інвентаризаційної комісії, а отже підвищить ефективність власне процесу інвентаризації.

Перелік використаних джерел:

1. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69

КОРОЛОВИЧ О.О., ст. викладач
кафедри обліку та фінансів,
ГАРАПКО М.В., студентка,
Мукачівського державного університету

СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Витрати підприємства є одним із важливих, можна сказати, центральних, об'єктів управління. Вони дозволяють визначити ефективність та якість роботи підприємства. Оптимізація витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дозволяє підвищити рентабельність. Тому, недооцінка ролі управління витратами зумовлює значні витрати підприємств і організацій, що у кінцевому випадку негативно впливає на рівень виробничих витрат та на результати господарювання.

Питання, пов'язані з управлінням витратами підприємства, знайшли відображення в роботах таких відомих вчених-економістів, як Т.П.Карпова, І.Є.Давидович, С.А.Котлярова, В.Палій, М.Г.Грещак, П.Й. Атамас, С.В. Голов, О.С. Коцюба, О.В. Крушельницька, А.М. Турило, А.Н. Асаул, Г.Л. Багієв, Г.А. Краюхін, П. Лабзунов, В.М. Прудников, на практиці не всі підприємства усвідомлюють необхідність цього виду управління. Однак у працях вказаних дослідників недостатньо висвітлені питання системного підходу до управління витратами на підприємстві.

Тому є потреба у розкритті та доведенні значимості витрат та управління ними для досягнення підприємством ефективних результатів діяльності. В процесі своєї діяльності підприємство здійснює певні витрати, які пов'язані з одержанням даних доходів. Від рівня витрат залежить фінансовий результат діяльності підприємства, адже, чим менші витрати, тим більший прибуток при сталих доходах. Від величини витрат безпосередньо залежить прибуток підприємства. Зменшення їх шляхом ефективного управління без зниження обсягів реалізації, валових доходів, якості торговельного обслуговування, обумовлює можливість збільшення прибутку. Управління витратами впливає з необхідності адаптації українських підприємств до розвитку ринку, а також до системи стратегічного управління виробничою діяльністю, що широко застосовується у господарській практиці підприємств економічно розвинутих країн [2].

Управління витратами на сьогоднішній день – це процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями та носіями та постійного контролю рівня витрачання ресурсів і стимулювання економії. Встановлено, що від рівня операційних витрат істотно залежать ефективність функціонування підприємства та його

конкурентоспроможність. Тому управління витратами є важливою функцією економічного механізму кожного підприємства.

Управління витратами на підприємстві можна визначити як взаємопов'язаний комплекс робіт, які формують коригуючі впливи на процес здійснення витрат під час господарської діяльності підприємства, спрямовані на досягнення оптимального рівня (в межах допустимих відхилень) витрат в усіх підсистемах підприємства за виконання в них будь-яких робіт. Зрозуміло, що критерієм оптимізації у такому разі є мінімальні витрати. Система управління витратами (СУВ), як і будь-яка система управління, складається з двох підсистем: тієї, яка управляє, і тієї, якою управляють (об'єкта управління) [1].

Управління витратами на підприємстві здійснюється свідомо суб'єктами управління, якими є керівники, фахівці підприємства та його структурних підрозділів (цехів, відділів, дільниць тощо). Об'єктом управління в СУВ є процеси, операції, явища, які виникають на підприємстві під час його господарської діяльності, що розглядаються з точки зору здійснення витрат, тобто витрачання ресурсів.

У формуванні витрат підприємства вирізняють управлінський і фінансовий аспекти. Управлінський аспект пов'язаний із внутрішніми потребами підприємства щодо планування, обліку та регулювання витрат у процесі господарської діяльності. Його зміст має конфіденційний характер. Фінансовий аспект стосується потреби переважно зовнішніх щодо підприємства агентів (державних установ, банків, акціонерів хоча його інформація може використовуватися й працівниками управлінського персоналу даного підприємства. Отже, зміст фінансового аспекту формування витрат є відкритим, публічним [2].

Серед основних класифікаційних ознак СУВ можна виокремити такі:

- підхід до структури плану облікових рахунків (автономність або інтегрованість). Ця ознака більшою мірою стосується облікової діяльності.

- особливості групування витрат для потреб калькулювання (за замовленнями або за процесами). Саме калькулювання є комплексом робіт і пов'язане з плануванням, обліком та аналізом витрат. Тому можна вважати, що ця ознака характеризує блоки розроблення і контролю рішень.

- повнота охоплення витрат під час калькулювання (калькулювання за повними і неповними витратами). Цю ознаку також можна розцінювати як характеристику блоків розроблення і контролю рішень з управління витратами.

- наявність чи відсутність нормативних витрат (відповідно до цього виділяють системи управління витратами за нормативними і фактичними витратами). Ця ознака, як і дві попередні, характеризує СУВ комплексно [3].

Отже, управління витратами – це вміння економити ресурси і максимізувати віддачу від них. Удосконалення системи управління витратами націлене на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік та аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства. Тому подальший розвиток ринкових відносин робить неможливим та неперспективним існування підприємства на ринку без акцентування на пряму стратегії на тотальному управлінні витратами.

Перелік використаних джерел:

1. Грещак М.Г.: Управління витратами, навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба ; Київ. нац. екон. ун-т. - К. : Вид-во Київ. нац. екон. ун-ту, 2002. - 132 с.
2. Давидович І.Є. Управління витратами: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і доп. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 228 с.

3. Дослідження актуальних проблем управління витратами підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/29_DWS_2012/Economics/10_120778.doc.htm

Кругла М. М.,
к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА: УПРАВЛІНСЬКИЙ ПІДХІД

Для здійснення процесу управління підприємством, оцінки результатів його діяльності, бюджетного планування, формування рішень щодо ціноутворення, розширення чи скорочення видів діяльності, керівництво підприємства повинно володіти достовірною, своєчасною та повною інформацією про витрати підприємства та собівартість продукції.

Облік витрат, визначення собівартості і її контроль за об'єктами обліку витрат забезпечує система виробничого обліку. Вона формується залежно від значення та ролі, яка відводиться інформаційному забезпеченню управління витратами на підприємстві.

Визначальними чинниками при виборі системи обліку витрат в управлінському обліку служать виробничі потужності підприємства, обсяг виробництва, реальні потреби в інформації та застосовувані методи управління підприємством.

Система управлінського обліку витрат характеризується обсягом інформації, поставленими перед нею завданнями, критеріями і засобами досягнення цілей, складом елементів та їх взаємодією [1, с.42]. За К. Друрі система накопичення витрат – це підсумовування витрат за центрами відповідальності та їх розподіл на калькуляційну одиницю таких центрів [2, с.62]. Голов С.Ф. зазначає, що система виробничого обліку – це система обліку, що забезпечує калькулювання і контроль об'єктів витрат [3, с.100].

В межах системи обліку витрат спочатку здійснюється накопичення та групування витрат за однорідними ознаками у розрізі відповідних підрозділів (центрів відповідальності, виробництв), відображення виходу продукції, з подальшим безпосереднім розподілом витрат між видами одержаної продукції.

Складовими системи обліку витрат, які визначають її сутність є: об'єкт обліку витрат, класифікація витрат для потреб організації їх обліку, метод обліку витрат, об'єкт калькуляції, калькуляційна одиниця, методичні прийоми калькуляції собівартості продукції. Досягнення мети, покладеної на систему обліку витрат потребує поетапного вирішення наступних завдань:

- вивчення організаційно-технологічних особливостей виробництва і діяльності підприємства для обґрунтування об'єкта обліку витрат ;
- встановлення оптимальної класифікації витрат виробництва для потреб організації обліку виробництва;
- вибір методу обліку витрат;
- обґрунтування об'єкта калькуляції, калькуляційних одиниць та методичних прийомів калькуляції собівартості;
- встановлення періодичності калькуляції собівартості, розробка документів бухгалтерського оформлення розрахунків;
- внесення відповідних положень щодо обліку виробництва до Наказу про облікову політику підприємства.

Об'єктом витрат є предмет або сегмент діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат. Згідно П(С)БО 16, об'єкт витрат – це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, що потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом витрат [4]. Облік різних об'єктів витрат здійснюється на окремих

аналітичних рахунках.

Для розуміння поведінки витрат виробництва і, відповідно, відображення їх в обліку доцільно використати класифікацію витрат за окремими напрямками. За основу при включенні витрат до собівартості продукції покладено групування витрат на прямі (які прямо відносяться на об'єкт калькулювання) та непрямі (які розподіляються між об'єктами калькулювання пропорційно обраної бази); постійні (витрати, що безпосередньо не змінюються при збільшенні або зменшенні масштабів виробництва в короткостроковому періоді) та змінні (витрати, величина яких безпосередньо залежить від масштабів виробництва продукції); основні (пов'язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій з виробництва продукції) та накладні (пов'язані з управлінням та обслуговуванням діяльності підрозділу чи підприємства). Для розрахунку собівартості продукції також важливо володіти інформацією про витрати у розрізі статей калькуляції.

За повнотою включення витрат в собівартість продукції як у вітчизняній, так і у зарубіжній практиці виділяють системи обліку повних та часткових (виробничих) витрат. Однак, безпосередній склад витрат, які включаються до собівартості продукції при різних системах обліку витрат в Україні та за кордоном відрізняються. Таким чином, в Україні виділяють системи обліку повних та виробничих витрат, а на Заході традиційно існують системи обліку повних та змінних витрат.

Західна система обліку повних витрат передбачає, що при визначенні собівартості продукції до її складу включатимуться і змінні, і постійні виробничі та загальновиробничі витрати, а саме прямі матеріальні, прямі витрати на оплату праці, інші прямі виробничі витрати, загальновиробничі витрати. Система обліку змінних витрат передбачає включення у собівартість продукції лише змінних прямих виробничих витрат. Тому у разі використання системи калькулювання змінних витрат не тільки накладні витрати, а й постійні виробничі витрати розглядають як витрати періоду і списують за рахунок фінансових результатів.

Система обліку виробничих витрат відображає положення П(С)БО 16 "Витрати"[3]. Згідно П(С)БО до виробничої собівартості продукції включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Вітчизняна практика передбачає, що при застосуванні системи обліку повних витрат поряд з виробничими у собівартість будуть включені ще й накладні витрати. В Україні до складу повної собівартості продукції, робіт, послуг включаємо: виробничу собівартість продукції (прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати); адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні та фінансові витрати, які цілком обґрунтовано можна віднести на виробництво і реалізацію власної виробленої продукції.

Залежно від виду виробництва і особливостей технології для обліку витрат на українських підприємствах застосовують один з методів обліку витрат виробництва: простий, попередільний, позамовний, нормативний. На Заході традиційно обліковують витрати за замовленнями та за процесами.

Простий метод обліку витрат використовують у простих виробництвах із закінченим циклом. Понесені витрати відносять безпосередньо на об'єкт обліку за яким визначають собівартість продукції. Попередільний (попроцесний) метод застосовується на основі групування і обліку витрат у межах окремих процесів, стадій. Позамовний метод передбачає облік витрат за кожним індивідуальним виробом чи партією виробів. Нормативний метод ґрунтується на роздільному обліку витрат за нормами і відхилень від них, що дає можливість встановити причини, місця виникнення, винних осіб, а також

вплив цих відхилень на собівартість продукції. Вибір конкретного методу обліку витрат належить до компетенції підприємства і залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень.

Після облікового відображення витрат, понесених у звітному періоді постає завдання визначення фактичної собівартості одиниці продукції.

Об'єктом калькуляції називаємо конкретний вид продукції за яким розраховується собівартість його виробництва. Об'єкт обліку витрат і об'єкт калькулювання поняття різні за суттю, оскільки перше відображає витрати, а друге – вид продукції.

Калькуляційні одиниці є вимірниками об'єкта калькуляції. Вони бувають натуральні, умовно-натуральні. Вибір відповідних калькуляційних одиниць залежить від характеру виробництва, поставленої мети та спеціалізації підприємства.

Здійснення калькулювання передбачає розмежування витрат, які не відносяться на вироблену продукцію та визначення собівартості кожного окремого виду продукції. Саме визначення собівартості кожного окремого виду продукції і становить основний зміст методичних прийомів калькулювання. Серед них простий, виключення вартості побічної продукції, коефіцієнтний, пропорційний, комбінований, нормативний.

Оскільки облікова політика підприємства розглядається як обов'язковий елемент регулювання обліку на підприємстві, а система обліку витрат є важливим напрямком облікового процесу, тому розглянуті вище методичні засади обліку витрат і калькулювання собівартості продукції повинні бути прописані у Наказі про облікову політику підприємства.

Перелік використаних джерел:

1. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350с.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – 3-тє вид. – К.: Лібра, 2006. – 704с.
4. П(С)БО 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.

КУЗНЕЦОВА С.А.,

доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри міжнародних фінансів та банківської справи
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля

СИНЕРГЕТИЧНИЙ РОЗВИТОК УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В «ЕКОНОМІЦІ ЗНАНЬ»: ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Актуальні світові тенденції в економіці та суспільстві висувають принципово нові вимоги до управлінського обліку як інформаційного джерела. Фінансова криза, наслідки якої відчуває зараз весь світ, засвідчила неготовність переважної більшості компаній до функціонування в нестабільних умовах зовнішнього економічного середовища. Облік є основним джерелом управлінської інформації і, тому, глобалізація та інтеграція сучасного суспільства, які сприяли формуванню принципово нових вимог до інформатизації як суспільства в цілому, так і системи управління суб'єктів суспільних відносин, зокрема, обумовили необхідність його вдосконалення.

Традиційні підходи до ведення управлінського обліку не дають змоги повною мірою задовольняти існуючі інформаційні потреби суспільства. Все це свідчить про актуальність проблеми розвитку управлінського обліку в світі в контексті його використання як базового інформаційного джерела системи управління економічних суб'єктів. Таким чином, розвиток управлінського обліку повинен визначатися: реаліями еволюції економічних систем; особливостями розвитку міжнародного суспільства; інформаційними потребами користувачів облікової інформації.

Структурні перебудови, що відбуваються у світовій економіці, обумовлені переходом від «індустріальної економіки» до «економіки знань», для якої характерно домінування інформаційного ресурсу. Проведене дослідження спеціальних джерел дозволило виокремити три ґрунтовні особливості, які характеризують сучасний стан еволюції економічних систем як на міжнародному рівні, так і на локальному рівні окремих держав та суб'єктів управління.

Перша особливість – хаотична структурованість світової економіки, для якої притаманні відкритість, нестабільність, динамічність і самоорганізація. Інформація, що надається в управлінській звітності повинна забезпечити можливість користувачам оперативно реагувати на зміни у зовнішньому та внутрішньому середовищі економічних суб'єктів (зокрема, через врахування впливу випадковостей на розвиток суспільства і економіки). Загалом, сучасний управлінський облік повинен бути спроможним формувати і надавати інформацію з урахуванням не тільки існуючих, але й ймовірних інформаційних потреб користувачів. Це обумовлює необхідність використання принципово нових підходів до формування інформації в управлінському обліку та потребу комплексного врахування різних рівнів і форм зв'язків між елементами системи обліку та системи управління, еволюція яких посилює їх цілісність і ефективність, можливість багатоваріантного розвитку в нестійкому економічному середовищі функціонування суб'єктів управління з урахуванням статистичних і динамічних законів та закономірностей, що має визначальний характер для загальної еволюції світової економічної системи.

Друга особливість – впровадження корпоративного управління для забезпечення підвищення конкурентоспроможності та економічної ефективності окремих економічних суб'єктів. Важливість корпоративного управління для держави обумовлена його впливом на економічний та соціальний розвиток країни. Сутністю корпоративного управління є система відносин між інвесторами - власниками товариства, його менеджерами, а також зацікавленими особами для забезпечення ефективної діяльності товариства, рівноваги впливу та балансу інтересів учасників корпоративних відносин. Для сучасної світової економіки притаманні передусім, зростання уваги до питань корпоративного управління в умовах глобалізації фінансових ринків, лібералізації руху капіталу.

Розвиток та поглиблення глобалізаційних та інтеграційних процесів, які є провідними параметрами сучасної світової економіки обумовили формування третьої ґрунтовної особливості, яка характеризує сучасний стан розвитку економіки – принципово нових вимог до інформатизації суспільства.

З урахуванням тенденцій розвитку світової економіки, які визначаються зростанням впливу інформаційно-комунікаційних технологій, поступовим переходом розвинутих країн від індустріальної економіки до економіки знань, серед основних макроекономічних завдань в процесі розвитку інформаційного суспільства виокремлено вирішення концептуальних питань щодо методології та організації інформаційного забезпечення користувачів інформації.

Наочним підтвердженням існування проблеми інформатизації в українській економіці та, зокрема, в аспекті інвестиційної політики та прозорості фінансового ринку є істотне зниження кількості акціонерних товариств в Україні. За останні вісім років кількість відкритих акціонерних товариств скоротилась на 78,6%.

Таким чином, при складанні управлінської звітності необхідно враховувати потребу користувачів в отриманні облікової інформації, яка відображає зміни, що відбуваються у зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємства в процесі його діяльності.

Ґрунтуючись на зазначених особливостях забезпечення ефективності системи управління в контексті її інформатизації пропонуємо оцінювати ефективність управлінської звітності залежно від забезпечення нею інформаційної спроможності користувачів:

- реагувати на умови зовнішнього середовища, для якого на сучасному етапі розвитку України притаманний високий ступень змінності;
- реагувати на інфляційні процеси, складність макроекономічних критеріїв та їх значення при формуванні облікової інформації;
- забезпечити можливість прогнозування ефективності управлінських рішень;
- реагувати на варіативність оцінок, критеріїв та методик аналізу при прийнятті управлінських рішень;
- використовувати поряд з національною інших валютних плаваючих грошових одиниць;
- забезпечити цільову адаптацію до потреб окремих користувачів звітів.

Відсутність у науці та практиці концепції формування управлінської звітності виходячи з сучасних потреб системи управління обумовлює необхідність негайного вирішення низки питань, пов'язаних з якістю інформаційного забезпечення менеджменту, неузгодженістю дій системи управління та, як наслідок, прийняттям неефективних управлінських рішень в нестабільній та хаотично структурованій економіці.

У зв'язку цим, актуальності набуває потреба в формуванні напрямів розробки та впровадження управлінських звітів в практику суб'єктів управління з використанням синергетичного підходу. Його перевагами є:

- 1) уможливлення спроможності інформаційної системи оперативно реагувати на зміни у зовнішньому та внутрішньому середовищі економічних суб'єктів (зокрема, через врахування впливу випадковостей на розвиток суспільства і економіки);
- 2) можливість формування і надання інформації з урахуванням існуючих та ймовірних інформаційних потреб користувачів;
- 3) узгодженість руху інформаційних потоків у межах кожного суб'єкта господарювання.

Використання синергетичного підходу в процесі формування облікової інформації повинно бути спрямовано на розробку методів та прийомів, які б забезпечили якісний облік інформації за встановленими критеріями її класифікації. При цьому, слід враховувати, що види облікової інформації необхідно розробляти з урахуванням інформаційних очікувань, які мають визначені та потенційні суб'єкти користування облікової інформації.

Потреби користувачів, для задоволення яких впроваджуються форми управлінської звітності визначаються завданнями системи управління, вирішення яких потребує отримання відповідної облікової інформації.

Основне завдання управлінської звітності – надання інформації в такому вигляді та формі, які необхідні управлінцю, та саме тоді, коли вона йому потрібна. Інформація, яка наводиться у таких звітах в багатьох випадках належить до сфери комерційної таємниці, доступ до якої обмежений.

В свою чергу, створення єдиного комплексу управлінської звітності підвищує загальний якісний рівень інформатизації системи управління діяльністю суб'єктів управління. Отриманий при цьому синергічний ефект полягає у забезпеченні менеджерів підприємства якісною обліковою інформацією для прийняття управлінських рішень, складання прогнозів, здійснення контролю за напрямками функціонування підприємства. Контролюючи інформаційні потоки підприємства, керівництво має змогу координувати дії менеджерів, забезпечувати здійснення єдиної політики управління на підприємстві, формувати узгоджену з прийнятою стратегією тактику розвитку компанії.

Забезпечення синергетичного розвитку управлінського обліку передбачає комплексне врахування різних рівнів і форм зв'язків між елементами системи обліку та системи управління, еволюція яких посилює їх цілісність і ефективність, можливість багатоваріантного розвитку в нестійкому економічному середовищі функціонування суб'єктів управління з урахуванням статистичних і динамічних законів та

закономірностей, що має визначальний характер для загальної еволюції світової економічної системи.

Льба Н.С.,
к.е.н., доцент кафедри обліку та фінансів,
Мукачівський державний університет

СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Стратегічне управління в умовах глобалізації економіки репрезентує новий етап розвитку управлінського обліку. Стратегічний управлінський облік, використовуючи зовнішню і внутрішню інформацію, покликаний забезпечити керівництво підприємства необхідною інформацією для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Слід зазначити, що хоча стратегічний управлінський облік як окремий напрям досліджень існує вже понад 25 років, його визначення та зміст залишаються предметом дискусій. Визначення стратегічного управлінського обліку різними вченими систематизовано у таблиці 1.

Таблиця 1.

Поняття та зміст стратегічного управлінського обліку

Автор	Визначення
К. Сіммондз	Стратегічний управлінський облік це отримання та аналіз даних про власний бізнес і бізнес конкурентів для розробки та відстеження стратегії власного бізнесу
К. Друрі	Одним з елементів стратегічного управлінського обліку є надання інформації, що необхідна для формування стратегії організації і реалізації стратегії управління
М. Бромвіч	Спосіб аналізу фінансової інформації про ринки продукції компанії, витрати конкурентів, структури витрат і відстеження стратегії підприємства та стратегії конкурента на цих ринках упродовж кількох звітних періодів
Д. Іннз	Стратегічний управлінський облік – це надання інформації, що забезпечує підтримку, ухвалення та організацію виконання стратегічних рішень
Інститут привілейованих управлінських бухгалтерів (CIMA)	Стратегічний управлінський облік визначено як форму управлінського обліку, в якій основний акцент зроблено на інформації, пов'язаній із зовнішніми чинниками, що впливають на фірму. Але разом із тим належна увага приділяється і внутрішній інформації, зокрема не фінансовій.

У вітчизняній літературі також наводяться різні точки зору щодо стратегічного обліку, систематизацію яких здійснено С.Ф. Головим, який зазначає, що українські фахівці свої висновки роблять переважно на основі перекладених зарубіжних джерел, зокрема Б. Райана, який застосовує більш широкий термін «стратегічний облік». Вивчивши праці цього вченого, В.Моссаковський дійшов висновку, що між термінами «управлінський облік» та «стратегічний облік» існує багато спільного, а відрізняються вони сферами функціонування: перший, як правило, стосується операційної діяльності, а другий – фінансової та інвестиційної. Останній дає змогу розглядати далекі перспективи діяльності підприємства, і тому в жодному разі не може бути складовою бухгалтерського обліку.

На думку З. Гуцайлюка, стратегічний облік виходить за «канонічно» встановлені межі традиційного бухгалтерського обліку. Тому для визнання самостійного статусу стратегічного обліку потрібно окреслити його суть, принципові відмінності від управлінського обліку, предмет, метод тощо.

Системи стратегічного управлінського обліку – це засіб, який полегшує процес прийняття рішень. Однак, упроваджуючи стратегічний управлінський облік на підприємстві, необхідно враховувати потенційне нерозуміння між обліковими працівниками і менш орієнтованими на фінансові показники менеджерами, що приймають стратегічні рішення (наприклад, топ-менеджери з маркетингу). Вказана система повинна бути засобом передавання необхідної фінансової інформації таким керівникам. Вираз «відповідна інформація відповідному менеджеру у відповідний час» особливо влучний, якщо йдеться про стратегічні рішення. Тому система стратегічного управлінського обліку має виявляти потенційні проблеми, що потребують вирішення, для яких необхідна відповідна фінансова інформація. Типовими проблемами (і, відповідно, рішеннями) можуть бути вхід у певну галузь чи вихід з неї. Якщо рішення про вхід передбачають розширення бізнесу, то обидва типи рішень – аналіз диференційних витрат і доходів. Рішення про вихід можуть передбачати як продовження поточних операцій, так і повне їх припинення. В цих випадках необхідно використовувати концепцію розділюваних (або тих, які згортаються) витрат і оцінювати альтернативні витрати. Водночас для прийняття такого типу рішень зовсім не потрібна надлишкова фінансова інформація, яку часто надає система традиційного управлінського обліку, перевантажена даними про розподілені витрати за минулі періоди.

Якщо система стратегічного управлінського обліку розробляється для забезпечення процесу прийняття рішень, то важливо, щоб через неї надходила інформація, необхідна особам, що відповідають за стратегічні рішення. Звідси випливає, що система обліку повинна видавати інформацію, а не «сирі» фінансові дані, які потребують додаткової обробки. Така обробка може невинноватно затримувати прийняття рішень. А якщо її здійснюють ще й некомпетентні працівники, це може призвести до неправильних висновків стосовно кінцевих стратегічних рішень і потенційно катастрофічних наслідків. Узагальнення наведених різними авторами визначень, свідчить, що головною відмінністю стратегічного управлінського обліку від інших, більш традиційних видів управлінського обліку є необхідність враховувати і фактично виносити на перший план багато зовнішніх чинників.

Перелік використаних джерел:

1. Друри К. Управленческий и производственный учет / Друри К. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 2002. – 1071 с.
2. Управлінський облік / Д. Р. Хенсен, М. М. Моувен, Н. С. Еліас, Д. У. Сенков ; пер. [з англ.] 5-го канад. вид. [О. Григораш та ін.]. – К. : Міленіум, 2002. – 953 с.
3. Чиж В.І. Стратегічний управлінський облік інноваційної діяльності/чиж В.І., Мазейкина О.О.//Вісник Східноукраїнського національного університету ім.. В. даля – 2010. - №11 (153).
4. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік : Навч. посібник [для студ. вищ. навч. закл.] / В. Шевчук ; за ред.. О. М. Ковалюка. – К. : Алерта, 2009. – 176 с.

МАРГІТИЧ В., магістр,

Мукачівського державного університету

ТАКТИЧНІ ТА СТРАТЕГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Сьогодення характеризується суттєвими змінами підходів до постановки бухгалтерського обліку на підприємствах та в організаціях. Від жорсткої регламентації

облікового процесу зі сторони держави в минулому, сьогодні перейшли до розумного поєднання державного регулювання та самостійності організацій у постановці бухгалтерського обліку. Сутність нових підходів в даному питанні заключається в основному в тому, що на основі встановлених державою загальних правил бухгалтерського обліку організації самостійно розробляють облікову політику для вирішення поставлених обліком завдань.

В економічно розвинених країнах компанії більшої уваги приділяють розвитку управлінського обліку, бо даний підхід сприяє оптимізації діяльності підприємства. Традиційному фінансовому обліку відводиться лише приблизно 20% всього об'єму облікової роботи. У вітчизняних організаціях ця картина виглядає інакше, що пояснюється відсутністю єдиної методологічної основи, методичних рекомендацій з організації управлінського обліку за окремими видами діяльності, а також періодом його становлення та розвитку у вітчизняній обліковій практиці. На сучасному етапі в умовах конкуренції та боротьби за виживання українські організації відчувають гостру необхідність у створенні дієвої системи управлінського обліку, а проблема його впровадження у вітчизняну облікову практику набуває першочергового значення.

Управлінський облік відрізняється від фінансового за своєю сутністю, характером та призначенням. Ціль управлінського обліку – вдосконалення якості управління та розпорядження ресурсами підприємства. З однієї сторони, управлінський облік розглядається як система збору та інтерпретації інформації про витрати та собівартість продукції, тобто це система організації обліку з метою контролю за діяльністю фірми, що відповідає терміну «контролінг».

З іншої сторони, управлінський облік покликаний забезпечити управлінський персонал фірми своєчасною та повною інформацією для прийняття управлінських рішень. Такий підхід відповідає поняттю екаутинга. Управлінський облік склався як наслідок виробничого обліку. В рамках виробничого обліку вдається розрахувати собівартість та рентабельність одиниці продукції та виявити приховані резерви підвищення ефективності діяльності організації.

Управлінський облік за своїм складом ширший, ніж виробничий, оскільки через функції управління від перетворює виробничий облік в інтегровану систему внутрішньогосподарського обліку витрат і доходів організації.

В сучасних умовах управлінський облік через функції виступає в якості основного інформаційного фундаменту управління внутрішньою діяльністю організації, її стратегією і тактикою.

Основним призначенням управлінського обліку є формування інформації для прийняття оперативних та прогнозних управлінських рішень.

Тактика управлінського обліку включає організацію, облік, контроль, мотивацію, аналіз і регулювання раніше прийнятих рішень, а також відповідальність за їх виконання. Стратегія управлінського обліку представляє систему аналізу, прогнозування, планування та координації управлінських рішень, які визначають розвиток підприємства на тривалий період. Найбільш важливими для управлінського обліку стають операції управління витратами, доходами та результатами.

Узагальнення західного та вітчизняного досвіду господарювання свідчить про те, що управлінський облік в теперішній час дозволяє найбільш вдало реалізувати функції обліку, планування, контролю і регулювання одного із найважливіших показників діяльності організації – собівартості продукції, а також дозволяє оптимізувати прибуток, капітальні вкладення як в цілому по організації, так і за її структурними підрозділами, іншими центрами витрат, окремими службами.

Перелік використаних джерел:

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. ЮНИТИ, 1998.
2. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет.-УРСС, 4-е издание, 2003.

3. Шеремет А. Д. (под ред.) Управленческий учет. Учебное пособие.- ФБК-Пресс, 2002.
4. Василенко В. О. Антикризове управління підприємством: навч. посібник / В. О. Василенко. – К. : ЦНЛ, 2003.
5. Яремко І. Й. Адаптація облікової системи до умов сучасної економіки / І. Й. Яремко // Фінанси України. – 2006.

ПАВЛОВА С.В. старший викладач
кафедри обліку та аудиту,
БОРИСЮК Д.В. магістр
Волинський інститут економіки та менеджменту

СИСТЕМА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ВАЖЛИВА СКЛАДОВА КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ

На сучасному етапі розвитку світової економіки та використання міжнародних стандартів ведення бухгалтерського обліку велике значення мають якісні зміни таких економічних важелів управління як облік, планування, контроль і аналіз. Ефективне управління неможливе без інформації або сукупності відомостей про стан керованої системи, керуючих діях і зовнішньому середовищі [2, с. 4]. Економічна інформація виступає як основа процесів підготовки, прийняття та реалізації управлінських рішень, і призначається для різних користувачів, тому має різний зміст, структуру, форму та строки надання. Дана інформація для управління господарюючим суб'єктом формується в системах планування, обліку та аналізу фінансово-господарської діяльності. В умовах глобалізації економічних процесів, швидкої еволюції фінансових і економічних систем, а також сталого розвитку корпоративного сектора економіки актуальним напрямком є дослідження нових механізмів ведення управлінського обліку як важливої складової корпоративного управління акціонерними товариствами [6, с. 6].

Дослідженню проблематики розвитку системи управлінського обліку та його використання в корпоративному управлінні акціонерними товариствами присвячено чимало наукових праць відомих вчених-економістів. Серед яких слід відзначити: Ф. Бутинця, Г. Пушкаря, А. Лишиленко, Г. Ткача, К. Друрі, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостера, Г. Манна та інших.

З урахуванням підходів і концепцій різних вчених управлінський облік являє собою упорядковану систему збору, реєстрації, вимірювання, узагальнення, підготовки та надання важливої для прийняття управлінських рішень інформації та показників для управлінської ланки організації.

Відповідно до офіційної термінологією Міжнародного інституту фахівців з управлінського обліку (Chartered Institute of Management Accountants, CIMA) під управлінським обліком слід розуміти невід'ємну частину менеджменту, пов'язану з виявленням, наданням та інтерпретацією управлінської інформації. Основною метою організації управлінського обліку є надання корисної, достовірної, релевантної, надійної та об'єктивної інформації для надання допомоги в плануванні, контролі і прийнятті ефективних управлінських рішень керівництвом підприємства [1, с. 14].

Отже, предметом управлінського обліку, на думку авторів, є контроль над формуванням собівартості продукції за центрами витрат і сферами відповідальності, визначення рентабельності, пошук зниження витрат і збільшення прибутку. В процесі еволюції управлінського обліку формувалось і розширювалось коло його завдань. В даний час в країнах з розвинутою ринковою економікою основними завданнями організації

управлінського обліку є орієнтація на досягнення раніше визначеної мети підприємства, необхідність забезпечення альтернативних варіантів вирішення поставленої задачі, участь у виборі оптимального варіанту в розрахунках нормативних параметрів його виконання, орієнтація на виявлення відхилень від заданих параметрів виконання, інтерпретація виявлених відхилень та їх аналіз [4, с. 7].

У сучасних умовах ведення управлінського обліку важливу роль відіграє його використання в корпоративному управлінні акціонерними товариствами, які, як і інші господарюючі суб'єкти ведуть головним чином фінансовий і податковий облік, надаючи звітність зовнішнім користувачам [3, с. 24]. Але для раціоналізації ведення обліку акціонерним товариствам, як представникам середнього та великого бізнесу, необхідно орієнтуватися на міжнародну модель обліку, для якої типовою є централізація фінансового обліку і децентралізація управлінського обліку, що дозволяє наблизити його до місць виникнення витрат і оптимізувати прийняття рішень. Акціонерні товариства мають власну специфічну організаційну структуру, яка визначається наявністю та взаємодією їх підрозділів. Найбільш оптимально, на думку авторів, розглядати акціонерне товариство в цілому як центр відповідальності за інвестиції, де збори засновників одночасно контролюють витрати, доходи та інвестиції в активи [7, с. 31].

Для ефективного ведення управлінського обліку акціонерним товариством необхідна точна і достовірна інформація, яка враховує технологію й організацію саме цього суб'єкта господарювання. Найважливішим у цьому питанні є розгляд акціонерного товариства як емітента, а також аналіз напрямків його діяльності на ринку цінних паперів. У зв'язку з цим інформація управлінського обліку формується і надається в найкоротші терміни по мірі необхідності прийняття рішень керівниками конкретного підприємства. Особливість формування інформації в управлінському обліку пояснюється раціоналізацією стратегічних управлінських рішень щодо розміщення капіталу, раціонування якого обумовлено обмеженням суми коштів, наявних для інвестування.

Інвестиції являють собою складний процес вкладення капіталу (трату коштів) у придбання активів (інвестиційних благ) з метою забезпечення його зростання в майбутніх періодах, отримання планованих поточних доходів або вирішення певних соціальних завдань. Процес управління інвестиційною діяльністю є важливим компонентом управлінського обліку і включає фази планування, реалізації та експлуатації інвестицій. Інвестиційна діяльність, як правило, носить довгостроковий характер і являє для акціонерного товариства стратегічну мету, яка досягається шляхом стратегічного (довгострокового) планування. У свою чергу бюджетування дає можливість деталізувати довгостроковий план [5, с. 143].

В управлінському обліку одним із комплексних завдань є визначення напрямів капітальних вкладень і отримання інвестиційних ресурсів, що знаходить відображення в бюджеті інвестицій. Таким чином, побудова управлінського обліку в акціонерному товаристві вимагає уважного вивчення основ управлінського обліку, оптимізації умов отримання релевантної інформації для прийняття управлінських рішень. Ведення управлінського обліку дозволяє зборам засновників ухвалювати стратегічні рішення щодо раціонування капіталу акціонерного товариства, і менеджерам - тактичні рішення про формування витрат, доходів і прибутків підприємства.

Перелік використаних джерел:

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика [Текст]: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 952 с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік [Текст]: Навч. посібник. - К.: Лібра, 2007. - 704 с.
3. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: Учеб. пособие. - М.: Экономистъ, 2003. - 618 с.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет [Текст]: Учеб. пособие. - М.: ЮНИТИ, 2003. - 350 с.

5. Лень В.С. Управлінський облік [Текст]: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.
6. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива [Текст]: Пер. с англ. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 136с.
7. Сирош Н.В. Корпоративное управление в акционерных обществах Украины [Текст]: Учеб. пособие. – Симферополь, 2005. - 184 с.

ПАВЛОВА С.В. старший викладач,
кафедри обліку та аудиту
Бохонко П.О. спеціаліст,
Волинський інститут економіки та менеджменту

СУТНІСТЬ ТА ПРОБЛЕМИ СТРАТЕГІЧНОЇ ДІАГНОСТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ПРИ УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ

Сучасні умови господарювання, які характеризуються високою динамічністю зовнішнього та мінливістю внутрішнього середовища, жорсткою конкуренцією, потребують використання стратегічного підходу в управлінні підприємством. Технологією, що покликана підвищити ефективність інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень в області маркетингу та гнучкість системи управління маркетинговою діяльністю підприємств, забезпечити розвиток та підтримку конкурентних переваг підприємства, є стратегічна діагностика.

Стратегічна діагностика розглядається як засіб організації управління на основі систем діагностичних показників, які дозволяють визначити причини неефективної стратегічної поведінки на ринку, розробити програми відновлюваних заходів і стратегії досягнення цілей. Стратегічна діагностика також сприяє корегуванню нових проблем, які виникають на підприємстві в результаті зміни та впливу зовнішніх факторів[1, с. 24].

Метою стратегічної діагностики для управлінського обліку є встановлення стану об'єкту за допомогою реалізації комплексу дослідницьких аналітичних процедур. Завданнями стратегічної діагностики - обґрунтування заходів, управлінських рішень, спрямованих на налагодження діяльності всіх складових елементів системи і способів їх реалізації; зменшення впливу небажаних відхилень критеріальних значень. [2, с. 45]

Цілями стратегічної діагностики є: своєчасне розпізнавання ознак і природи стратегічних проблем; подолання небажаних наслідків та локалізація стратегічних проблем; розробка стратегій досягнення цілей підприємства; здійснення контролю за процесом реалізації стратегій та досягнення цілей. [3, с. 89]

До актуальних проблем використання стратегічної діагностики в управлінні підприємствами можна віднести: створення структури і складу діагностичних систем показників; відсутність інформації про ринки, на яких працює або планує працювати компанія: якщо для фінансово-економічного аналізу все знаходиться в корпоративній інформаційній системі, то данні про ринки або важкодоступні, або взагалі відсутні; створення інформаційного забезпечення стратегічної діагностики; розуміння взаємозв'язків господарчої системи та засобів використання показників та ін.

Отже стратегічна діагностика допомагає оцінити ефективність стратегії підприємства, зрозуміти стратегічну позицію підприємства в кожному з напрямків його діяльності, оцінити сильні та слабкі сигнали, які поступають з внутрішнього та зовнішнього середовища. Інформація, отримана в ході такої діагностики, здійснює неоціниму підтримку керівнику в процесі формування стратегії підприємства.

Перелік використаних джерел:

1. Гетьман О.О., Шаповал В.М. Економічна діагностика: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. – Київ, 2007. – 307с.
2. Корецький М.Х., Дігтяр А.О., Дацій О.І. Стратегічне управління. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 240с.
3. Міщенко А.П. Стратегічне управління: Навч. Посіб. – Київ: «Центр навчальної літератури», 2004. – 336с.

ПАВЛОВА С.В. старший викладач,
кафедри обліку та аудиту
Бохонко П.О. спеціаліст,

Волинський інститут економіки та менеджменту

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ МІКРО - ТА МАКРОЕКОНОМІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

Управлінський облік – система найбільш ефективних методів, що дозволяють сформувати інформацію для реалізації ефективного менеджменту на етапах прогнозування, планування та ведення господарської діяльності: статистичні методи, елементи методу економічного аналізу та контролю, методи ціноутворення та калькулювання (за повними витратами, за змінними витратами, за нормативними витратами), моделювання, аналіз точки беззбитковості, аналіз відхилень, визначення взаємозв'язку між показниками обсягів виробництва, витратами, прибутком та ін.

Конкурентоспроможність суб'єктів господарювання визначається їх здатністю адаптуватись, обробляти і ефективно використовувати інформацію. Бухгалтерський облік завжди був і є основним джерелом інформації для управління на мікро – та макроекономічному рівнях.

Для організації нормального функціонування будь-якої ланки економіки та управління нею необхідна достовірна інформація про її майновий і фінансовий стан, результати діяльності, а також процес їх формування. Значною мірою потребу в такій інформації і забезпечує бухгалтерський облік.

Обліковий процес має на меті забезпечити сталий потік такої інформації до всіх зацікавлених осіб. Бухгалтерський облік спостерігає явища економічної сфери – в основному в межах господарської діяльності підприємств, організовуючи їх поглиблене впізнання і широке узагальнене подання.

Отже, на рівні підприємства інформаційною базою для користувачів є бухгалтерський облік. В обліку відображають кожну операцію такого господарюючого суб'єкта. На рівні макроекономіки завданням обліку є консолідація інформації бухгалтерського обліку мікроекономічного рівня в систему показників, необхідних для управління національною економікою.

Бухгалтерський облік у межах кожного суб'єкта господарювання є засобом, за допомогою якого здійснюється у подальшому облік суспільного виробництва в масштабі корпоративних формувань та загалом у державі і світовій економіці в системі національних рахунків. Важливою сферою, яка характеризує взаємозумовленість і взаємовплив економічної теорії та бухгалтерського обліку, є процес відтворення. У процесі виробництва, обміну розподілу і споживання суспільного продукту виникають різні правові відносини суб'єктів господарювання. Облік і контроль за цими відносинами здійснює бухгалтерський облік.

Міжнародні стандарти фінансової звітності, так як і національні, ґрунтуються на принципах ринкової економіки. Мета фінансової звітності визначається в основному потребами користувачів, а облікова інформація, що міститься в звітах залежить від

економічної діяльності її користувачів. Інформаційні потреби цих користувачів визначають цілі бухгалтерського обліку. Серед цілей бухгалтерського обліку в суспільстві за сучасних економічних умов можна виділити основні: надання інформації, яка давала б можливість розподіляти ресурси між виробниками. Такий розподіл буде досягнуто у тому разі, якщо виробники отримують необхідний обсяг капіталу, для досягнення максимального значення валового національного продукту при заданому обсязі ресурсів; забезпечення інформацією, яка давала б змогу інвесторам і фінансовим інститутам, що здійснюють перерозподіл ресурсів в економіці, формувати свої портфелі цінних паперів, де досягалася максимальна норма рентабельності при заданому ступені ризику.

Виділяють два підходи відносно регулювання бухгалтерського обліку: ринковий і регулятивний. Згідно з ринковим підходом основний продукт бухгалтерського обліку, тобто звітність є ринковим товаром, а методологія обліку повинна максимально сприяти розкриттю інформації виходячи з потреб користувачів. Вплив інформації бухгалтерського обліку на ефективність ринку цінних паперів досліджували Е. Хендріксен і М. Ван Бреда. Вони зазначали, що ефективним є ринок, якщо інформація, що надається обліковою системою, відразу впливає на формування курсу цінних паперів, а інвестори вважаються достатньо кваліфікованими та компетентними, щоб відрізнити релевантну інформацію від не релевантної. Зміна цін на акції підприємства, тобто зростання його ринкової вартості, зумовлене оголошенням емітентів про прибуток, фінансові результати діяльності та майбутні дивіденди, тобто через оприлюднення фінансової звітності.

Отже, інформація, яка надається системою бухгалтерського обліку в ринковій економіці, в основному орієнтована на зовнішнього користувача, зокрема на ринок капіталу, де торгують акціонери і створюється особистий капітал корпорації.

Економічне середовище забезпечує бухгалтера даними про ціни для оцінки активів і пасивів підприємства, при оцінці певних угод, визначення справедливої вартості об'єктів обліку. Глобалізація економіки, свобода підприємницької діяльності та переливання капіталу в формі інвестицій, адекватне державне регулювання ринкового середовища передбачають постійну адаптацію і реакцію систем обліку з метою формування інформації, яка б задовольняла потреби економічних партнерів на міжнародному і національному рівнях.

Серед основних особливостей, які характеризують тенденцію розвитку обліку останніх років виділяють такі: пріоритет балансу; розширення меж застосування справедливої вартості; заміна концепції власності концепцією контролю; перехід від обліку майна до обліку ресурсів; регулювання звітності, а не обліку. Пріоритет балансу виходить з того, що облік здійснюється і інтересах інвестора, якого більше цікавить зміна вартості його майна, ринкова капіталізація об'єктів інвестування, що залежить значною мірою від показників чистих активів, ніж від бухгалтерського прибутку. Оскільки у балансі дотримується рівність ресурсів та їх джерел, виникає бажання дізнатися, яка вартість цих активів на балансову дату, а також визначити яка вартість реального капіталу підприємства, обчислення якої не може бути здійснене за такими самими оцінками, що і фінансових результатів.

Концепція контролю над активами полягає в тому, що майном підприємства слід вважати не те, що належить йому на правах власності, а те, що воно може контролювати. Передумовами подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням досвіду використання національних стандартів є такі: перегляд теоретичних засад бухгалтерського обліку; диференціація вимог до фінансової звітності; активна позиція бухгалтерської спільноти; формування сучасної парадигми обліку і звітності; безперервна професійна освіта.

Отже, можна стверджувати, що на сучасному етапі облік вступив у суперечність з реальними економічними процесами.

Перелік використаних джерел:

- 1.Бланчард Кен, Вэгхорн Терри. Миссия возможного, или как стать компанией мирового класса. Челябинск, 2002.
- 2.Корпоративное управление. Владельцы, директора и наёмные работники акционерного общества./ Под ред. Марека Хесселя. М.: Джон Уайм энд Санз, 2001.

ТКАЧЕНКО І.В., старший викладач
кафедри обліку, аналізу і аудиту,
Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського

ОБЛІК ВИТРАТ У СФЕРІ ТУРИЗМУ НА БАЗІ ЗМІННИХ ВИТРАТ («ДИРЕКТ-КОСТИНГ»)

Управлінський облік у сфері туризму охоплює реєстрацію і контроль оперативних даних, пов'язаних з діяльністю туристичного агентства, і є інструментом його ефективного управління. Економія трудових та матеріальних ресурсів, а також отримання найбільшого ефекту з мінімальними витратами, залежать від того, як підприємство планує собівартість туристичного продукту та резерви її зниження. Оперативна інформація про витрати на створення туристичного продукту та надання додаткових послуг необхідна для прийняття управлінських, фінансових рішень, визначення рентабельності, оптимальної ціни на туристичні продукти і контролю за витратами. Найбільш вагомим фактором у процесі діяльності туристичної агенції є фактор витрат, що здійснюються з метою отримання прибутку. Склад і структура витрат регулюються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 16 «Витрати».

Підприємства туристичної галузі використовують наступні методи обліку витрат і калькулювання собівартості туристичного продукту: – вітчизняні методи: нормативний метод (на підставі розроблених норм), позамовний метод, простий метод обліку витрат; – зарубіжні методи: метод «Стандарт-кост» і метод «Директ-костинг».

Складні ринкові процеси, що відбуваються в нашій країні, впливають на коливання обсягів виробництва та реалізації туристичних послуг, збільшують частку постійних витрат в їх загальному обсязі, що значно впливає на поведінку собівартості послуг, і відповідно, відбивається на прибутку.

У зв'язку із зростанням цих тенденцій збільшується потреба агентств у використанні інформації про витрати, яку у вигляді показників собівартості в частині виробничих витрат і маржинального доходу дає метод обліку витрат «Директ-костинг». За цим методом витрати поділяють на дві групи: змінні (прямі) і постійні (непрямі). В основу обліку собівартості включаються лише змінні (прямі) витрати. Непрямі витрати виключаються з собівартості, бо вони викликані не стільки безпосереднім процесом виробництва, скільки плином часу. Отримана інформація дозволяє здійснювати найбільш вигідні комбінації ціни та обсягу виробництва, проводити ефективну політику цін, визначати маржинальний дохід, поріг рентабельності та запас фінансової міцності. Калькулювання за методом «Директ-костинг» дозволяє виявити туристичні продукти з більшою рентабельністю, бо різниця між продажною ціною і сумою виробничих витрат не закривається в результаті списання періодичних (загальногосподарських) витрат на собівартість конкретних туристичних продуктів. Також за допомогою методу «Директ-костинг» відбувається зближення цілей бухгалтерського (фінансового) і виробничого (управлінського) обліку. Не випадково, «Директ-костинг» називають також «управління собівартістю» або «управління підприємством», підкреслюючи єдність обліку, аналізу та прийняття управлінських рішень у цій системі.

Таким чином, маючи інформацію лише про повну собівартість, можна прийняти невірне рішення і втратити прибуток. Використання методу «Директ-костинг» дозволяє уникнути подібних помилок і прийняти розумні управлінські рішення.

ТКАЧЕНКО Н.А., науковий співробітник,
Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки", м. Київ

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ОБЛІКУ ТРУДОВИХ ВІДНОСИН В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

При організації роботи кадрової служби та відділу розрахунків із працівниками з оплати праці сільськогосподарських підприємств слід керуватися законодавчими та іншими нормативними актами, генеральною угодою на національному рівні, колективними, трудовими договорами, правилами внутрішнього розпорядку, штатним розписом, посадовими інструкціями та іншими документами. Такий підхід до організації обліку праці та її оплати дозволить уникнути помилок та зайвих труднощів в роботі економіста чи бухгалтера відповідального за цю ланку. Тому розглянемо основні з цих документів.

Центральне місце в системі регулювання оплати праці аграрних підприємств займає *Конституція України*, яка гарантує кожному громадянину права на працю, відпочинок, соціальний захист, на безпечні і здорові умови праці й заробітну плату не нижчу від встановленого мінімуму та своєчасне отримання винагороди за свою працю. Це право захищається також іншими законодавчими документами нижчого рівня. Безпосереднє відношення до регулювання трудових відносин має *Кодекс законів про працю України* (КЗпП). Україна є чи не єдиною державою колишнього пострадянського простору, яка користується трудовим кодексом ще часів СРСР. В Кодексі визначені права і обов'язки, соціальні гарантії працівників, умови укладення колективного договору, правила укладення і розірвання трудового договору, норми тривалості робочого часу, режиму роботи і відпочинку, нормування праці, форми й системи оплати праці, гарантії та компенсації, права на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і пенсійне забезпечення. Згідно з КЗпП, особливості праці членів аграрних кооперативів та їх об'єднань, колективних сільськогосподарських підприємств, фермерських господарств, визначаються законодавством та їх статутами. На основі КЗпП розробляються відповідні закони. Діючий КЗпП України є дуже демократичним, оскільки захищає інтереси простих працівників від беззаконня роботодавців, чого не скажеш про проект нового, поки що не прийнятого трудового кодексу України, за умови прийняття якого становище працівників значно погіршиться.

Договірне регулювання оплати праці працівників аграрних підприємств здійснюється на основі системи угод, що укладаються на двосторонній або тристоронній основі: на національному - це генеральна угода, галузевому - галузева (міжгалузева) угода, територіальному - територіальна угода та локальному - колективний договір, рівнях відповідно до *Закону України «Про колективні договори та угоди»*, розробленому на основі КЗпП. Так як проект Генеральної угоди на 2013-2015 рр. не затверджений, свою дію продовжує попередня *Генеральна угода про регулювання основних принципів і норм реалізації соціально-економічної політики і трудових відносин в Україні на 2010 - 2012 роки*, що укладена між Стороною власників в особі Кабінету Міністрів України та Спільного представницького органу сторони роботодавців на національному рівні, з однієї сторони, та Стороною профспілок в особі Спільного представницького органу всеукраїнських профспілок та профспілкових об'єднань для ведення колективних переговорів та соціального діалогу на національному рівні, з другої сторони. На період дії

Угоди передбачені: мінімальні соціальні гарантії оплати праці і доходів всіх груп і верств населення, які забезпечують достатній рівень життя; розмір прожиткового мінімуму, мінімальних нормативів; соціального страхування; трудових відносин, режиму роботи і відпочинку; умов зростання фондів оплати праці та встановлення міжгалузевих співвідношень в оплаті праці. *Галузевою угодою між Міністерством аграрної політики та продовольства України, галузевими об'єднаннями підприємств та Профспілкою працівників АПК України*, яка представляє інтереси працівників агропромислового комплексу, на 2011 - 2013 рр. на галузевому рівні регулюються галузеві норми, зокрема щодо: нормування і оплати праці, встановлення для підприємств галузі (підгалузі) мінімальних гарантій заробітної плати відповідно до кваліфікації на основі єдиної тарифної сітки по мінімальній межі та мінімальних розмірів доплат і надбавок з урахуванням специфіки, умов праці окремих професійних груп і категорій працівників галузі (підгалузі); встановлення мінімальних соціальних гарантій, компенсацій, пільг у сфері праці і зайнятості; трудових відносин; умов зростання фондів оплати праці. Галузева (міжгалузева) угода не може погіршувати становище працівників порівняно з генеральною угодою. *Угоди на територіальному рівні* регулюють норми соціального захисту найманих працівників підприємств, включають вищі порівняно з генеральною угодою соціальні гарантії, компенсації, пільги. *Колективний договір* укладається між роботодавцем з однієї сторони і одним або кількома профспілковими органами, а у разі відсутності таких органів - представниками працівників, обраними і уповноваженими трудовим колективом, з іншої сторони. У колективному договорі визначаються взаємні зобов'язання сторін щодо регулювання виробничих, трудових і соціально-економічних відносин, зокрема: змін в організації виробництва і праці; нормування і оплати праці, встановлення форми, системи, розмірів заробітної плати та інших видів трудових ви-плат (доплат, надбавок, премій); режиму роботи, тривалості робочого часу і відпочинку; встановлення гарантій, компенсацій, пільг, умов регулювання фондів оплати праці та встановлення міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень в оплаті праці, участі трудового колективу у формуванні, розподілі і використанні прибутку підприємства (якщо це передбачено статутом). Умови колективних договорів або угод, що погіршують порівняно з чинним законодавством становище працівників, є недійсними. Умови колективних договорів та угод, укладені відповідно до чинного законодавства, є обов'язковими для підприємств, на які ці договори поширюються, та для сторін, які їх уклали.

Закон України «Про оплату праці» також розроблений на основі КЗпП та визначає економічні, правові й організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами усіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами та сфери державного і договірної регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функцій заробітної плати. Згідно Закону, заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства. Джерелом коштів на оплату праці працівників госпрозрахункових підприємств є частина доходу та інші кошти, одержані внаслідок їх господарської діяльності. Об'єднання громадян оплачують працю найманих працівників з коштів, які формуються згідно з їх статутами. Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій, встановлення умов і розмірів оплати праці керівників підприємств, заснованих на державній, комунальній власності, працівників підприємств, установ та організацій, що фінансуються чи дотуються з бюджету, а також шляхом оподаткування доходів працівників.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Він поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Національний стандарт П(С)БО № 26 «Виплати працівникам», визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій та не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками (тобто інформації про виплати за виконання працівником обов'язків відповідно до угоди з підприємством), та її розкриття у фінансовій звітності. Норми даного стандарту застосовуються роботодавцями - підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форми власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). При розробці П(С)БО 26 «Виплати працівникам» враховано зміст певних статей міжнародного стандарту фінансової звітності 19 «Виплати працівникам», так як вітчизняний стандарт є прямим аналогом міжнародного. В національному стандарті йде мова про те, що до виплат працівникам входять поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати.

Порядок нарахування, утримання та сплати до бюджету податку на доходи фізичних осіб регулюється розділом IV *Податкового Кодексу України*. Об'єктом оподаткування є: загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх походження в Україні, що остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України, - для резидентів. Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід - будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду. Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається згідно пункту 164.6 ПКУ як нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, - обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності.

ФРАНЦ М., магістр,
Мукачівського державного університету

**ІНСТРУМЕНТАЛЬНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В
МОБІЛІЗАЦІЇ НАЯВНИХ РЕЗЕРВІВ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ**

На сьогоднішній день в сфері управління витратами та фінансовими результатами діяльності підприємства існують дві основні проблеми. Перша – переорієнтувати вітчизняну теорію й набутий досвід на вирішення нових завдань, які стоять перед управлінням підприємств в умовах ринку. Друга – створення нових, нетрадиційних систем отримання інформації про витрати, застосування нових підходів до калькулювання собівартості, підрахунку фінансових результатів, а також методів аналізу, контролю й прийняття на цій основі управлінських рішень. В цьому відношенні значний інтерес для українських підприємств представляє вивчення управлінського обліку. Загальноновизнано, що управлінський облік є необхідним інструментом для управління організації, який сприяє підвищенню якості й оперативності рішень, що приймаються, максимізувати очікуваний результат й ефективно контролювати ризики господарської діяльності.

Управлінський облік на більшості українських підприємств не ведеться або розвинений надто слабо. В основному це пояснюється відсутністю єдиної методологічної основи та методичних рекомендацій по організації управлінського обліку.

На сучасному етапі розвитку економіки найважливішим завданням є вдосконалення системи управління виробництвом на основі єдиних принципів планування, обліку, оцінки, калькулювання, аналізу й контролю. В цих умовах незмірно підвищується роль управлінського обліку, який являється необхідним інструментом в мобілізації всіх наявних резервів підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємств.

В зв'язку з цим проблема його введення в вітчизняну практику набуває першочергового значення, виникає необхідність проведення глибоких досліджень економічної природи, сутності та змісту управлінського обліку, його фундаментальних теоретичних основ.

Існує думка, що управлінський облік є підсистемою бухгалтерського обліку й обмежується сферою фінансів. При цьому складається уявлення про існування загальної методики внутрішнього обліку, подібної правилам бухгалтерського обліку. Однак управлінський облік – це скоріше підхід до організації інформаційної системи підприємства, більше орієнтованої на користувача, ніж будь-яка універсальна методика. Система управлінського обліку може не стикатися з бухгалтерією й не оперувати фінансовими показниками.

Основною метою управлінського обліку є надання керівництву організації повного комплексу планових, прогнозних й фактичних даних про функціонування підприємства як економічної та виробничої одиниці з метою забезпечення можливості приймати економічно зважені управлінські рішення. Предметом управлінського обліку є виробнича й комерційна діяльність організації в цілому та її окремих структурних підрозділів в процесі всього циклу управління.

Об'єкти управлінського обліку відображаються через сукупність прийомів та способів, які складають основу методу управлінського обліку, до котрих можна віднести прийоми фінансового обліку, індексний метод, прийоми економічного аналізу, математичні методи тощо.

Систему управлінського обліку кожне підприємство може формувати, виходячи тільки із своїх цілей й бачення перспектив розвитку. Використання системи управлінського обліку сприяє вдосконаленню всього процесу управління організацією, створює реальні можливості для його оптимізації. Тому введення управлінського обліку – складне завдання, котре часто вирішується в рамках реорганізації всієї компанії. При цьому відповідальність за вирішення цих питань лягає на керівництво, котре повинно бути зацікавленим в створенні повноцінної системи управлінського обліку й проявляти ініціативу у вирішенні супутніх організаційних, психологічних та технічних проблем. При впровадженні системи управлінського обліку перед підприємством постає ряд наступних завдань: формування команди, необхідність вивчення персоналу, встановлення міцних горизонтальних зв'язків та перехід на систему регулярного менеджменту.

Та незважаючи на існування великої кількості невирішених питань, результати, отримані від впровадження системи управлінського обліку перевершать всі очікування, так як управлінський облік дасть інформацію, необхідну для визначення пріоритетів в діяльності підприємства та планування його подальшої діяльності, надасть базу для оцінки майбутніх можливостей та забезпечить механізмами контролю за виконанням прийнятих рішень

Перелік використаних джерел:

1. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. – М.: Дашков и Ко, 2004.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Омега-Л, 2008.
3. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Юристъ, 2006.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.

СЕКЦІЯ 4.

ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ПРОЦЕСУ ПІДПРИЄМСТВА

ГАВРИЛЕНКО Н.В., к.е.н., старший викладач,
кафедри обліку і економічного аналізу,
Національний університет кораблебудування
імені адмірала Макарова

ПІДВИЩЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ

Правильний розрахунок собівартості та її адекватне відображення в документах бухгалтерської звітності необхідні передусім внутрішнім користувачам бухгалтерської інформації (адміністрації підприємства, засновникам). Достовірність і повнота цих даних дозволяють визначити, наскільки вигідний той або інший вид діяльності в певних економічних умовах, чи ефективна діюча на підприємстві система організації виробничого процесу, що можна і треба змінити, в якому напрямі рухатися далі. З іншого боку, складові виробничих витрат підприємства - це один з найважливіших показників, необхідних для обчислення і сплати обов'язкових податкових платежів, передусім податку на прибуток. З введенням в дію П(С)БО "Витрати" виробнича собівартість повинна включати тільки виробничі витрати: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі і загальновиробничі витрати. При цьому, нормативний метод калькулювання собівартості продукції, відрізняється від раніш використовуваних методів.

Підприємство може мати більш високу прибутковість, ніж його конкурент, але і відносно більший обсяг інвестованого капіталу. Щоб це виявити, необхідно розкласти ставку прибутковості на коефіцієнт прибутковості та оборот капіталу.

Так само, як і відносно прибутковості, існує декілька коефіцієнтів рентабельності. Розрізняють коефіцієнт рентабельності при відсутності заборгованості, а також коефіцієнт рентабельності, який розрахований з урахуванням інтересів не тільки інвесторів.

Інтерес до аналізу продуктивності сильно зріс з початком економічної кризи. При обчисленні цього показника необхідно розрізняти поточну і структурну продуктивність і враховувати взаємозв'язки продуктивності та інтенсивності праці. Продуктивність можна визначити як відношення обсягу виробництва до сукупності чинників виробництва. Це так звана загальна продуктивність. Або ж як відношення обсягу виробництва до деяких чинників виробництва.

Під час проектування підприємства керівники розраховують певний обсяг виробництва, якому повинна відповідати визначена кількість чинників виробництва для досягнення необхідного рівня продуктивності.

$$P_p = V_p / K_{vv}, \quad (1)$$

де P_p - продуктивність;

K_{vv} - кількість витрат виробництва;

V_p - виручка від реалізації продукції.

Якщо обсяг реального виробництва падає нижче проектного, то не співвідношення обсягу виробництва його витратам буде виражатися в зниженні рівня реальної

продуктивності по відношенню до її очікуваної величини. Це відхилення пояснюється не стільки недостатнім використанням спожитих чинників, скільки наявністю невикористаних. Отже, необхідно розрізнити зниження продуктивності через погане управління чинниками виробництва, оперативного управління і змінами, які виникають від невикористання деяких чинників.

Наведені вище показники розраховуються автоматично в умовах обліку і аудиту виробничих витрат з використанням інформаційних систем, про що більш детально буде розглянуто автором в наступних дослідженнях.

Для забезпечення успішної реалізації інформаційного проекту, ще в процесі розробки необхідно приділити особливу увагу попередній оцінці його окупності. Оцінка окупності витрат на впровадження інформаційних технологій часто складніше багатьох інших інвестиційних рішень.

Адміністрації необхідно визначити, чи повинен аналіз співвідношення виробничих витрат і потенційних результатів бути проведений до формального визначення списку детальних вимог до системи або навпаки. На практиці ці два процеси виконуються паралельно і пов'язані між собою. Наприклад, вже існуюча інфраструктура здатна без особливих витрат підтримати реалізацію нових проектів, які могли б стати головним об'єктом її діяльності, якби їх почали впроваджувати з самого початку. В цьому випадку, можливо, буде негайно встановлено, що позитивний ефект від впровадження проекту переважає всі додаткові вкладення, і адміністрація може вирішити зменшити глибину аналізу співвідношення виробничих витрат і потенційних результатів або ж взагалі не провести його. З іншого боку, якщо вже існуюча інформаційна технологія використовується, відволікаючи на себе майже всі ресурси, навіть невеликий проект може зажадати зусиль по нарощуванню спеціальної інфраструктури. В такому разі адміністрації вдається дуже точно встановити розмір додаткових витрат, щоб визначити, чи окупиться взагалі такий проект в майбутньому.

Зрозуміло, витрати завжди повинні окупатися. Проте, варто мати на увазі, що розробка інформаційних систем може спочатку, принаймні на першому етапі, призвести до фінансових втрат. Однак впровадження подібних проектів може мати величезне значення для того, щоб компанія могла просто утриматися на плаву або ж зберегти конкурентоздатність в майбутньому. При цьому необхідно також мати на увазі, що для окупності проекту його реалізація не обов'язково повинна приводитися до отримання значних результатів з фінансової точки зору. Навіть невелике збільшення продуктивності часто виявляється дуже цінним. Зрозуміло, що вкладення в інформаційні технології необхідно розглядати як інвестиції в бізнес. Економічний ефект в різних випадках досягається по-різному: знаходження ринкових можливостей і розробка стратегій дають довгострокову перевагу у вигляді економії коштів на непродуктивних витратах, конкурентну перевагу, перевагу у часі. Наприклад, ряд фахівців, оцінюючи вигоду від впровадження Oracle Applications, мають на увазі отримання реальної економічної віддачі від використання всього пакету додатків або окремих функціональних блоків виділяючи такі відносні показники в середньому по галузях промисловості (таблиця 1)

Перш за все слід зазначити, що до показників від впровадження Oracle Applications не можна відноситися однозначно. Наведені напрямки, такі як збільшення оборотності ТМЦ, зниження затримок з відвантаженням готової продукції та інші, можуть допускати значну погрішність, оскільки визначити точне значення економічної ефективності за певний період без урахування зовнішніх чинників може бути проблематичним.

Таблиця 1

Реальна економічна віддача, отримана від впровадження інформаційних систем в середньому по галузях промисловості на прикладі Oracle Applications

№	Показники	Значення, %
1	Зменшення страхових запасів (рівня не знижувальних залишків на складах)	-40
2	Зменшення складських площ	-25
3	Збільшення оборотності ТМЦ	+65
4	Збільшення постачання точно за терміном	+80
5	Зниження виробничого браку	-35
6	Зниження затримок з відвантаженням готової продукції	-5
7	Поліпшення після продажного обслуговування	+60
8	Більш точний облік витрат	+30
9	Зниження транспортно-заготовчих витрат	-60
10	Зменшення термінів закриття облікового періоду	-500
11	Збільшення оборотності коштів в розрахунках	+30
12	Зменшення витрат на адміністративно-управлінський апарат	-30
13	Усунення ручної підготовки і супроводу документів	+90

Одним з можливих варіантів визначення економічної ефективності обліку виробничих витрат в умовах функціонування інформаційних систем може бути виділення найбільш значущих коефіцієнтів:

- складського обліку (K_{co});
- виробничої динаміки ($K_{вд}$);
- оптимізації бізнес-процесу ($K_{обп}$);
- трудомісткості (K_t);
- ефективності маркетингового комплексу ($K_{емк}$);
- окупності витрат на автоматизацію ($K_{ова}$).

Визначення цих показників (коефіцієнтів) проводиться через виділення ряду чинників, які відображають рівень своєї значущості в початковому стані - на початку процесу автоматизації, і в кінцевому - по його завершенню.

ANNA GERELES, Ph.D. Student,
Department of Business-Administration and Law,
Poltava State Agrarian Academy (Ukraine),
Visegrad Ph.D. Scholar,
Centre for Agricultural and Applied Economic Sciences,
Károly Ihrig Doctoral School of Management and Business Administration,
University of Debrecen (Hungary)

EUROPEAN EXPERIENCE OF MANAGEMENT INFORMATION SYSTEMS IN THE DAIRY INDUSTRY

Dairy farmers' production systems worldwide need to be able to combine profitability with the responsibility of protecting human health, animal health, animal welfare and the environment. Dairy farmers, as the primary producers in the supply chain, should also be given

the opportunity to add value to their product by adopting methods of production that satisfy the demands of processors and customers.

This interest in has been prompted by new computer hardware and software. Powerful computers are available at a reasonable cost. Software is easier to use and is capable of storing more data and doing more useful analysis on it. At the same time, information management concepts are improving. Educators are describing these concepts in terms that are understandable to the general public.

This paper describes recent developments in European dairy sector. Present study carries out the problem analysis of production, processing and commercial stages in the dairy industry. Moreover, author presents three examples of successful management information systems (MIS), which are used in the European dairy industry. Using such experience could be useful for Ukrainian dairy farms, especially in terms of European Union Association Agreement.

Successful use of an MIS necessitates an adequate knowledge base on the part of the user. For example, the manager must understand how to input data for and interpret results from analytic models such as ration balancers. Previously he might have obtained more general information and recommendations from publications, vendors or consultants where the analysis and interpretation was done for him. He must change his work habits to perform new analyses in a timely manner so that decisions can be made and actions taken to keep operations under control [1, p. 13].

Today, anyone who wants to produce milk successfully must have a firm grasp of all of the important factors like a manager. When planning, executing and controlling the dairy, reproduction, feeding and animal health detailed information from reliable sources must be monitored and integrated. This enables you to make important decisions at the right time. So we selected three different types of dairy farm software, which is used in most European Union countries.

The first example is UNIFORM-Agri, which is Europe's largest dairy management software company with over 6000 users worldwide. The company has just celebrated 25 years in business. The company is built upon a highly educated team with certified computer skills and many of us come from a dairy background. Its aim is to provide you the best dairy management software you can get. As specialists in recording and managing dairy farm data they have developed close working relationships with the leading milking parlour manufacturers, milk recording companies and other industry partners throughout the UK and Europe. This enables dairy farmers to optimize their herds performance and importantly minimize data input.

From a standalone herd management system to a fully integrated solution, they have a package to help improve your record keeping and herd management. Their entry-level system that delivers every-day management reporting and the dairy herd statutory reporting requirements:

- Quick and simple interactive one screen data entry.
- Detailed animal records including full historic records for all animals in the herd.
- Comprehensive reports on production, lactation and milk recording analysis.
- Full action lists for the Herdsman.
- Reduce office work with the Vet & Medicine Records, Herd Register and Continuous Herd Records.

– Links to NMR (SABRE) and CIS for your milk recording analysis and HUK for Pedigree Registrations.

- Online Movement & Passport applications.
- Automatic online data storage with Datasafe.

A support contract provides telephone, and online PC-to-PC support from support desk. This ensures that customers make the most of their management system. In addition to Newsletters and User Meetings all customers with a current support contract receive the latest

updates to their UNIFORM Standard management program. This way it remains up to date with the latest program enhancement and legislative changes when they occur.

The second most popular software is AfiFarm. AfiFarm is the world's most comprehensive management software for advanced dairy farming and herd management. S.A.E. AfiMilk's sensors gather real-time information. An extensive animal database is built and information is matched against it. Exception reports provide the dairy farmer with decision making tools for both short term tactical and long term strategic decisions related to an entire herd and individual cows.

The main features of the herd management module are:

- Daily breeding reports and general fertility analysis.
- Health monitoring.
- Milking efficiency reports.
- Automatic generation of veterinary check lists based on parameters.
- Easy to report veterinary visit results, including diagnosis, drugs, treatment, schedules and recheck.
- A cull planning model.
- Herd size and milk production planning.
- Easy to follow automated procedures such as OVSYNC treatment.
- Advanced triggers for cow selection. Comprehensive reports, vet check and other purposes, based on the complete database including general (cow data) and operational (collected data) information.
- “User formula” feature to build limitless cross-referenced data

Another program, which leads the way to maximum performance, is DairyPlan C21. It is so easy to use and easy to understand program for all herd sizes. With this program, farmers can get a complete overview of the performance and behavior of each animal: milk yield, fertility, health and feed consumption. Constantly monitoring for top performance and any drops in form, it leads the way to the best yield performance whilst still looking after the individual animal. This software is the most popular for using in Hungarian dairy industry.

This program is a very flexible solution. Following the modular building block principle it can be adapted to all dairy farm sizes and requirements. Major components of the systems are custom-made milking management systems, out of parlour feeding, in parlour feeding systems, animal segregation, animal Identification, automatic heat detection and many more. The herd management software DairyPlan C21 represents the heart of the system. The performance of every single animal, the herd performance and farming results: DairyPlan C21 is an easy to use and easy to understand program for all herd sizes. The farmer gets a complete overview of the performance and behavior of each animal: milk yield, fertility, health and feed consumption. Clearly structured analyses on the basis of single animal, group and herd data provide the basis for timely action. Animal health is always the primary concern. Constantly monitoring for top performance and any drops in form DairyPlan C21 leads the way to the best yield performance whilst still looking after the individual animal. DairyPlan is also available as G21 for goats and S21 for sheep.

Some features of this software could be:

- Process control for dairy technology.
- Centralized herd management with all animal and production data.
- Management functions at numerous levels such as reproduction, feeding, milking, health.
- Diverse evaluations available in graph or tabular format.
- Seamless integration with custom-made systems for milk quantity determination.

So, management information systems allow managers to know the maximum detail about cow's performance even before making the necessary decisions regarding milk production, health and fertility management and culling. MIS provides dairy farmers with analysis and reports to help make informed decisions. But it's necessary to mention that all modern software

have similar features. It's connected with the fact, that each developer company should be competitive nowadays. So, the reason what type of MIS to use mostly depends on the software's price.

References

1. Savilionis A. Online Decision Support System for Dairy Farm / A. Savilionis, A. Zajančauskas, V. Petrauskas, S. Juknevičius. // Advances and Innovations in Systems, Computing Sciences and Software Engineering. – 2007. – pp. 13-15.
2. <http://www.uniform-agri.com>
3. <http://www.alfimilk.com>
4. <http://www.gea-farmtechnologies.com>

ГОРБАТЮК Г.І., студентка,
Миколаївський національний аграрний університет

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

На сучасному етапі розвитку економічної системи характерне зростання інформаційного навантаження, що потребує перегляду організаційних форм ведення бухгалтерського обліку. Сучасні інформаційні системи здатні інтегрувати всю інформацію і швидко аналізувати її, що полегшує роботу керівників та робітників. Тому з метою удосконалення управління сільськогосподарськими підприємствами необхідно використовувати сучасні методи автоматизації обліку фінансових результатів.

Розгляд даної теми присвячений у працях таких науковців, як: М. Т. Білуха, Ю. Я. Литвин, В. С. Пономаренко, Л. К. Сук, Г. Ф. Федорова та інших.

Основні завдання обліку фінансових результатів [3]:

- 1) аналіз обліку доходів і витрат підприємства;
- 2) автоматизоване ведення їх синтетичного й аналітичного обліку;
- 3) здійснення аналізу за даними бухгалтерського обліку
- 4) отримання комп'ютерних рішень з управління доходами, витратами та фінансовими результатами.

Серед спеціалізованих програм, що допомагають виконувати аналіз фінансового стану підприємства, надають результати у зручній формі, є [1]:

- 1) 1С:Бухгалтерія – полегшує експорт даних в їхні бази даних.
- 2) AuditExpertProfessional – дозволяє реалізувати методику аналізу відповідно до власних поглядів на його проведення.
- 3) ИНЕК-АФСР - дозволяє додатково порівнювати свої показники з середніми даними за галуззю і враховувати зміни зовнішнього середовища.
- 4) Project Expert автоматично генерує стандартні звітні бухгалтерські документи: звіт про прибутки і збитки; бухгалтерський баланс; звіт про рух коштів; звіт про використання прибутку.

На нашу думку, для сільськогосподарських підприємств найбільш прийнятною є програма „1С: Підприємство”, яка є поширеною, має найкращі сервісні можливості: зручний інтерфейс, можливість конфігурування для задоволення специфічних потреб обліку, швидкість і оперативність обробки інформації, формування, накопичення та зберігання даних [2].

Для визначення фінансових результатів у ній передбачено документ „Фінансові результати”, що міститься у головному меню, підменю „Інші документи”. Це

регламентований документ, який призначено для закриття рахунків доходів і витрат на відповідні субрахунки рахунку 79 „Фінансові результати”.

Таким чином, аналіз фінансового стану підприємств надає змогу розробити висновки та пропозиції щодо поліпшення їх фінансового стану, враховуючи наступні рекомендації:

- по перше, розробити єдину методику аналізу фінансових показників діяльності підприємства;
- по друге, скласти спеціальне програмне забезпечення для проведення комп’ютерного аналізу фінансового стану;
- по третє, для того, щоб забезпечити керівництво фірми своєчасною та правильною інформацією, слід застосовувати систему «Клієнт: банк», яка дозволяє протягом робочого дня в будь-який момент перевірити стан поточного рахунку;
- по четверте — пропонується застосовувати для більш наочного надання інформації для керівництва підприємством управлінський звіт за напрямками діяльності.

Таким чином, на сьогодні ефективне ведення бухгалтерського обліку фінансових результатів аграрних підприємств неможливе без запровадження автоматизації. Цей підхід дасть змогу отримувати дані без значних часових затрат, що є суттєвими перевагами перед конкурентами.

Перелік використаних джерел:

1. Бутинець Ф. Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку / Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2008. – 544 с.
2. Грицунов О. В. Інформаційні системи та технології : навч. посіб. [для студентів за напрямом підготовки «Транспортні технології»] / О. В. Грицунов ; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2010. – 222 с.
3. Третяк, Н.М. Автоматизація обліку підприємств агропромислового комплексу [Текст] / Н.М. Третяк // Облік і фінанси АПК.- Київ: ІАЕУ – 2005. - №11 – С.116-120.

ЛАЗЕБНА Т.В., магістр,
Житомирського державного технологічного університету

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ КОМП’ЮТЕРНОЇ ТЕХНІКИ

Реформування бухгалтерського обліку передбачає роботу з переходу до ведення бухгалтерського обліку за національними стандартами, наближеними до міжнародних стандартів. Перш за все, необхідно розробити бланки первинних документів, які б відповідали змінам. В бланках документів необхідно передбачити колонки для відображення господарських операцій у відповідності з новим планом рахунків. Основним недоліком в порядку ведення бухгалтерського обліку є недотримання правил складання документів та ведення облікових реєстрів.

Реформування бухгалтерського обліку передбачає введення єдиної форми бухгалтерського обліку на всіх підприємствах, а швидка розробка цієї форми являється необхідною умовою вдалого процесу реформування. На цьому етапі найбільш доречною була б автоматизована форма бухгалтерського обліку. На вибір матеріальних носіїв документів впливають наявність технічних засобів, обчислювальних машин, методика сприйняття первинних даних. До цієї роботи, крім бухгалтерів, залучають працівників інших служб - фінансистів, економістів, планувальників.

Вибір форм первинних документів полегшує наявність типових і уніфікованих

форм, виготовлених різними центральними органами - банками, фінансовими органами тощо.

Якщо типових або уніфікованих форм первинних документів немає, їх розробляють на підприємстві, погоджуючи з органами Міністерства статистики України.

Основним напрямом удосконалення форм первинних документів є їх уніфікація та стандартизація. Крім того, цьому сприяють заміна разових документів накопичувальними, застосування документів багаторядкових і тривалого використання, реєстрація операцій безпосередньо у реєстрах, створення комплексних документів. Зменшення кількості документів скорочує облікову процедуру.

В умовах використання комп'ютерів первинні дані слід формувати в основному безпосередньо на технічних носіях, широко впроваджувати автоматичну фіксацію первинних даних, вилучати постійні реквізити і використовувати бази даних (БД) і розподілені бази даних (РБД).

Важливим методологічним принципом організації автоматизованої обробки інформації є машинне формування первинних даних з одночасним формуванням їх на машинному носії. Відомо, що бухгалтерський облік як функція управління включає в себе безперервне і взаємопов'язане спостереження, реєстрацію, накопичення і зберігання первинних фактів господарської діяльності підприємства з метою подальшої їх систематизації та обґрунтування у вигляді облікових показників, що відображають кількісну оцінку та якісну характеристику конкретних економічних явищ (процесів).

Сучасні технічні та програмні засоби реєстрації, формування й передачі первинної інформації дозволяють задовольнити вимоги бухгалтерського обліку, забезпечити порядок документування облікової інформації, сприяють адаптації облікового персоналу до нових методів і засобів документування облікової інформації, підвищують вірогідність та оперативність отримуваної первинної інформації, знижують трудомісткість документування й підготовки первинної облікової інформації. Тому одним з найважливіших завдань автоматизації бухгалтерського обліку є конкретизація вимог методології з позиції використання нових методів і засобів документування та підготовки первинної інформації.

Дуже важливим в роботі бухгалтерії є організація робочого місця (створення автоматизованого робочого місця (АРМ), застосування засобів оргтехніки), дотримання нормального робочого режиму.

Ергономічне забезпечення системи автоматизованого обліку - це сукупність методів, методик, інструкцій, стандартів, нормативних і довідкових документів і засобів підготовки, що забезпечують реалізацію ергономічних вимог і як наслідок цього - оптимізацію створення і функціонування системи.

Практика показує, що за нових умов потрібно створювати нові підрозділи бухгалтерії за процесами господарської діяльності - постачання, виробництво, реалізація, а також можна виділити відділ зведеного обліку і звітності. Така форма розподілу обов'язків дозволить по-іншому організувати обліковий процес.

Ефективність бухгалтерського обліку значною мірою визначається організацією праці облікового апарату, який повинен базуватися на науковій основі, яка передбачає:

1. Розподіл праці (спеціалізація функцій окремих виконавців, їх груп, виконання окремих ділянок облікових процесів між окремими працівниками бухгалтерії, підрозділами бухгалтерії);
2. Нормування облікової праці (розрахунок норм часу для виконання окремих облікових робіт);
3. Регламентацію завдань, функцій і обов'язків окремих працівників;
4. Стандартизацію бухгалтерського обліку.

Оптимізація організації АРМ бухгалтера

Робоче місце кожного облікового працівника повинно бути організоване з урахуванням специфіки виконуваної ним облікової роботи, фізичних і психологічних

можливостей.

Дуже важливою передумовою оптимізації рухів бухгалтера-оператора є наявність меню - списку можливої файлової системи, подібних позначок облікових номенклатур, спеціальних програмних засобів для управління файлами.

Для ефективної роботи бухгалтеру-оператору слід враховувати параметри за рядом елементів, що складають в цілому умови праці: освітлення, теплозабезпечення, рух повітря, зорове навантаження, рівень чисельності людей в колективі бухгалтерії та її окремих підрозділах.

Дотримання всіх цих вимог забезпечує оптимальне створення і функціонування системи автоматизації обліку, для чого існують загально-технічні вимоги, нормативи, довідкові дані та інші, якими потрібно володіти головному бухгалтеру, знати про їх існування і нагадувати про це своєму керівництву.

Перелік використаних джерел:

1. Войтюшенко Н.М. Інформаційні системи і технології в обліку. Навч. посібник /Н.М.Войтюшенко,Л.О. Цибульська – Донецьк:ДонНУЕТ,2009.-69 с.
2. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту. Навч. посібник / С.В. Івахненко - Київ:Знання,2006.-362 с.
3. Мачуга Р. Організаційні передумови проектування інформаційної системи бухгалтерського обліку на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит – 2007, – с. 35.

СУРМАЙ Д. Д.,

зав. сектору інформатики та автоматизації ТББВ 1006/076 ЗОУ АТ «Ощадбанк»

МОДИФІКОВАНИЙ ОБ'ЄКТНО-ОРІЄНТОВАНИЙ МЕТОД ДЛЯ ЗАВДАНЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ

Пропонується спеціальний підхід для вдосконалення існуючих методів управління витратами на основі аналізу бізнес-моделі виробничих процесів підприємств. Суть підходу полягає в розширенні традиційного обліку підприємства до повного обліку виробництва та всіх його складових в динаміці.

З цією метою актуальним є створення методів інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень на основі такого обліку та застосування маржинального підходу з використанням розширених моделей матеріальних об'єктів. Розширення полягає в доповненні звичних моделей додатковими реквізитами що необхідні для виконання регулярних автоматизованих завдань управлінського аналізу. Зазвичай такий аналіз стикається з браком інформації, або її неадекватністю.

Запропонований підхід полягає в обчисленні та автоматичному обліку показників, які раніше не враховувались, або не могли бути отримані. Такий підхід є універсальним, з його допомогою можна здійснити розподіл витрат будь-яких ресурсів на постійну і змінну складові для відповідних об'єктів (моделей, зв'язків, подій). Також можливо виявити цінність та адекватно визначити ціну на ресурси що створюються чи перетворюються на підприємстві.

До прикладу, ввівши додаткові реквізити до об'єктів основних засобів «енергоспоживання холостого ходу» та «енергоспоживання повного навантаження» при об'єктно-орієнтованому підході ми можемо значно точніше розподілити витрати на електроенергію на постійну і змінну складову та приймати управлінські рішення аргументовано та адекватно.

Як результат, стає можливо:

- за рахунок повторного використання первинної інформації та автоматично обчислюваних параметрів на моделях об'єктів формувати вхідну інформацію для прийняття управлінських рішень.

- провести уніфікацію методів обробки економічної інформації, виходячи з основного правила: метод характерний для класу можна застосувати до кожного екземпляру класу чи будь-якого з підлеглих класів.
- при виникненні спеціалізації, об'єкти що підлягають обробці спеціалізованими методами стає можливо виділяти в підлеглий клас. Це важливо оскільки видова ієрархія класів об'єктів в частині цінностей спирається на бухгалтерську і управлінську класифікації.

Отримані результати дозволять проводити глибокий управлінський аналіз і надавати детальну і точну інформацію для прийняття управлінських рішень.

Основними перевагами методу є значно менші похибки в розрахунках та те, що більшість необхідних даних для створення та функціонування моделі виробничого процесу вводяться однократно і вичерпно характеризують дійсність, таким чином забезпечується економія кваліфікованої праці економістів.

СЕКЦІЯ 5.

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УМОВАХ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ЗАКОНОДАВСТВА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

*ГНОЄВА І.М., старший викладач,
кафедра обліку, аналізу і аудиту,
Кременчуцький національний
університет імені М. Остроградського*

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ВИТРАТ НА РЕМОНТ ТА МОДЕРНІЗАЦІЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Фундаментом удосконалення і розвитку матеріально-технічної бази виробництва є основні засоби підприємства. Основні засоби потребують постійного технічного обслуговування. Крім того, для їх використання необхідно проводити роботи пов'язані з ремонтом, поліпшенням, модернізацією, реконструкцією. На сьогоднішній день тема є актуальною тому, що в умовах обмеженості фінансових ресурсів, перевірка фактичної наявності і стану, витрат на ремонт та модернізацію є ключовими завданнями аудиту основних засобів.

Метою дослідження є розгляд методичних основ проведення аудиту операцій з ремонту та модернізації основних засобів у системах бухгалтерського і податкового обліку, а також типових помилок, що можуть бути виявлені в ході аудиторської перевірки.

Чинна законодавча, методична та нормативна база не повністю висвітлює поняття, що містять загальні вимоги до обліку витрат на ремонт загалом і модернізації зокрема, не розкриває важливих для управління відомостей стосовно відмінностей між ремонтом, поліпшенням, модернізацією, реконструкцією.

Аудиторську перевірку робіт пов'язаних з ремонтом, модернізацією аудитор починає з перевірки наказу керівника про виведення об'єкта основних засобів з експлуатації, в якому повинно бути зазначено характер, ознаки здійснюваних підприємством робіт з урахуванням результатів аналізу ситуації та суттєвості витрат. Також джерелами аудиту можуть бути: акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів, річні плани ремонтів, кошторисно-технічна документація на ремонти, дефектні відомості, угоди підряду на ремонтні роботи, акт виконаних робіт.

В ході аудиторської перевірки аудиторіві слід визначити: по – перше, чи були у підприємства основні засоби на початок звітного періоду, які підлягали ремонту, модернізації, вони належать підприємству, чи взяті в оренду. По-друге, здійснювався ремонт, модернізація власними силами або із залученням сторонніх організацій.

При аудиті доцільності та законності відображення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт та модернізацію об'єктів основних засобів аудитору слід розмежовувати такі роботи, як: «поліпшення», «модернізація», «ремонт» основних засобів керуючись пунктами 14 і 15 ПБО 7 «Основні засоби», розділом VI Методичних рекомендацій № 561.

Роботи пов'язані з поліпшенням – націлені на збільшення майбутніх первісно очікуваних економічних вигід від використання об'єкта (збільшення доходів підприємства та скорочення витрат пов'язаних з утриманням на балансі об'єктів основних засобів, зниження собівартості виготовленої продукції, що збільшує прибуток).

Зокрема, вартість робіт, що приводить до збільшення майбутніх первісно очікуваних економічних вигід, включається до капітальних інвестицій з майбутнім

збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є збільшення строку корисного використання об'єкта, підвищення кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом.

До таких робіт належать:

- модифікація;
- модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження строку його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;
- заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);
- запровадження ефективнішого технологічного процесу, що дасть змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати;
- добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якості виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання (п. 31 Методичних рекомендацій № 561) [1].

Роботи пов'язані з ремонтом основних засобів включають в себе витрати звітного періоду, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання (п. 32 Методичних рекомендацій № 561). Ще до таких робіт належать: технічний огляд, технічне обслуговування.

Значну увагу аудитор повинен приділити податковому обліку витрат на ремонт основних засобів, тому що відображення витрат має певні особливості. А саме: витрати на ремонт основних засобів (залежно від їх використання) можна віднести до:

- загальновиробничих витрат, якщо основні засоби, що ремонтуються, мають цехове, дільничне, лінійне призначення (пп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 Податкового кодексу);
- адміністративних витрат, якщо ці витрати пов'язані з утриманням основних засобів, які використовуються у загальногосподарській діяльності, зокрема з ремонтом орендованих основних засобів, у тому числі легкових автомобілів (абзац «в» пп. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 Податкового кодексу);
- витрат на збут, якщо такі витрати пов'язані з утриманням основних засобів, зокрема з їх ремонтом, з транспортуванням готової продукції, товарів (пп. 138.10.3 цього пункту) [1].

Наступним кроком аудитора є перевірка суми ліміту пов'язаного із ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією), який збільшує первісну вартість об'єктів основних засобів. Дана сума витрат не повинна бути більшою ніж 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року. Аудитору слід звернути увагу на те, що у податковому обліку до поліпшення основних засобів належить як поточний, так і капітальний ремонт, витрати на проведення якого в межах ремонтного ліміту можна включати до податкових витрат. Витрати, які перевищують 10% ремонтного ліміту, відносяться на збільшення первісної вартості відремонтованого або покращеного об'єкта основних засобів та амортизуються у складі цієї вартості.

При здійсненні ремонту, покращення, модернізації, реконструкції основних засобів підприємство може використовувати кредити банку, за які необхідно сплачувати відсотки. В такій ситуації аудитору слід перевірити правильність їх нарахування та включення до складу витрат, але дана сума не повинна суперечити обліковій політиці підприємства.

У процесі аудиторської перевірки безоплатно отриманих основних засобів, аудитор повинен звернути на той факт, що у підприємства відсутній такий вид витрат, як придбання, тому у податковому обліку нараховувати амортизацію на безоплатно отримані основні фонди підприємство не має права. Однак витрати на поліпшення (ремонт) безоплатно отриманих основних фондів з метою оподаткування підлягають амортизації.

На етапі аудиту ремонту орендованих основних засобів, перевірці підлягають витрати на ремонт орендованих основних засобів. З цієї метою використовують договір

оренди, в якому вказують: умови розрахунків за користування орендованими об'єктами основних засобів; порядок здійснення їх ремонтів і джерела фінансування цих витрат. Якщо витрати на капітальний ремонт основних засобів здійснює орендодавець, то він відображає ці витрати в загальному порядку. Витрати на капітальний ремонт, який виконується орендарем, повинні обліковуватися на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», амортизуватися протягом строку оренди і списуватися на витрати підприємства після закінчення строку оренди. Що стосується податкового обліку, то аудитор повинен керуватися п. 146.1 ст. 146 Податкового кодексу, відповідно якого, до складу вартості основних засобів, яка амортизується, включається вартість ремонтів і поліпшень орендованих основних засобів, причому пооб'єктно. Така вартість виникає у разі, якщо сума ремонтів перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, які підлягають амортизації (п. 146.12 ст. 146 Податкового кодексу).

При аудиті бухгалтерського обліку витрат на ремонт і поліпшення об'єктів основних засобів аудиторі слід використовувати Типову кореспонденцію рахунків відображення операцій з поліпшення об'єктів основних засобів, яка наведена в [Інструкції № 291](#), [Методичних рекомендаціях № 561](#).

В розділі аудиторського висновку аудитор повинен внести рекомендації щодо найбільш раціонального використання грошових коштів на ремонти (при виявленні порушень) на основі оптимального співвідношення різних видів ремонтів; недоцільності ремонту фізично й морально застарілого обладнання; застосування модернізації машин і обладнання із залученням інвестиційного капіталу.

Отже, необхідність аудиторської перевірки зумовлюється тим, що найбільш достовірним джерелом інформації про господарську діяльність підприємства є незалежні дані аудиторського висновку. Аудит основних засобів є невід'ємною частиною загального аудиту підприємства, що показує реальний якісний та кількісний стан основних засобів суб'єкта господарювання, їх правильний облік, витрати на ремонт і поліпшення, а також правильність нарахування амортизації. Отже, аудит витрат на ремонт та модернізацію об'єктів основних засобів, дозволяє визначити: по-перше, дотримання норм законодавства, що регулюють організацію і проведення робіт пов'язаних з ремонтом та модернізацією; по-друге, наявність розроблених і затверджених внутрішньофірмових положень з проведення ремонтних робіт щодо власних, орендованих основних засобів, їх фактичне виконання; по-третє, наявність проектно – кошторисних, первинних облікових документів, що підтверджують витрати на проведення ремонту та модернізації.

Перелік використаних джерел:

1. Світлана Тимошук Податковий облік витрат на ремонт і поліпшення основних засобів [Електронний ресурс] // Вісник Міністерства доходів і зборів. – 03.08.2012 – №29 – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua>

ГОЛУБЦОВА В.Л., магістр,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИКА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Чільне місце серед податків займає податок на додану вартість, оскільки за рахунок саме цього податку значною мірою формується дохідна частина державного бюджету України. Тому дослідження методики аудиту розрахунків за податком на додану вартість, зокрема через застосування аудиторських процедур перевірки достовірності вказаного об'єкта обліку, є досить актуальним.

Для того, щоб провести якісний аудит розрахунків за податком на додану вартість (далі ПДВ), аудиторі необхідно насамперед встановити правильність віднесення юридичних і фізичних осіб до платників ПДВ згідно ст. 180 Податкового кодексу

України. [1] Якщо ж підприємство дійсно є платником ПДВ, необхідно перевірити дані про реєстрацію підприємства як платника ПДВ та індивідуальний податковий номер платника ПДВ).

На наступному етапі визначаються види діяльності підприємства за статутними документами. За рахунками та первинними документами, шляхом опитування службових осіб аудитор з'ясовує, якими видами діяльності займається підприємство насправді і чи має воно пільги з оподаткування ПДВ. Метою такої перевірки є вимога обов'язкового ведення відокремленого обліку пільгових операцій та нарахування ПДВ.

Далі аудитору необхідно здійснити перевірку наявності та правильності заповнення податкових накладних та інших первинних документів з обліку ПДВ згідно ст. 201 ПКУ [1] та Порядку заповнення податкової накладної [2]. Потім порівняти суми ПДВ відображені в податкових накладних з сумами відображеними в реєстрах виданих та отриманих податкових накладних.

Аудиторську перевірку ПДВ умовно можна поділити на декілька етапів. Перш за все, необхідно перевірити правильність визначення податкових зобов'язань з ПДВ. Для цього потрібно встановити повноту оборотів з постачання товарів, надання послуг, виконання робіт; аналізуючи податкові накладні, реєстр виданих податкових накладних, укладені договори купівлі-продажу, міни, поставки, дарування, банківські виписки, видаткові накладні тощо. Слід перевірити, чи всі суми ПДВ, відображені у податкових накладних та в реєстрі виданих податкових накладних, також відображені за кредитом рахунка 641 аналітичний рахунок «Розрахунки за ПДВ» [3].

Наступним кроком є встановлення достовірності визначення податкового кредиту. Для цього треба:

- Упевнитися в підставах, які дають підприємству право відображати суми податкового кредиту за дебетом рахунка 641 аналітичний рахунок «Розрахунки за ПДВ». Так, підставою для виникнення податкового кредиту щодо товарів (робіт, послуг), придбаних у резидента, є податкова накладна та інші подібні документи, а саме: транспортний квиток, готельний рахунок, касові чеки; щодо імпортованих товарів - вантажна митна декларація, або погашений податковий вексель.
- Перевірити правильність відображення сум ПДВ щодо придбаних товарів, використаних на невиробничі потреби, тобто таких, які не призначаються для використання в господарській діяльності підприємства.
- Встановити правильність розподілу сум ПДВ щодо придбаних товарів та основних фондів, які використовуються для виробництва товарів з пільговим оподаткуванням, або товарів (послуг), що не є об'єктом оподаткування, а також товарів (робіт, послуг), що оподатковуються за ставкою 20 відсотків.

Отже, слід упевнитися, що на дебет рахунка 641 аналітичний рахунок «Розрахунки за ПДВ» не потрапили суми ПДВ щодо придбаних сировини та матеріалів, основних фондів, використаних для виробництва «пільгових» товарів або товарів, що не є об'єктом оподаткування, або звільнені від оподаткування.

Необхідно також перевірити правильність ведення реєстрів виданих та отриманих податкових накладних. Останні ведуться особами, які зареєстровані платниками ПДВ. Реєстр ведеться в електронному вигляді у форматі, затверджені центральним органом податкової служби, та за власним бажанням платника у паперовому вигляді. [4] Реєстр є підставою для відображення зведених результатів такого обліку в податкових деклараціях з ПДВ. Суми ПДВ, зазначені в реєстрі виданих та отриманих податкових накладних, повинні відповідати сумах відображеним у податковій декларації з ПДВ.

Наступним етапом є перевірка правильності складання податкової декларації з податку на додану вартість. Спочатку необхідно здійснити звірку сум ПДВ, відображених у реєстрах виданих та отриманих податкових накладних з даними податкової декларації з ПДВ.

У першому розділі декларації вказуються податкові зобов'язання. Під час перевірки слід звернути увагу на те, щоб в окремих рядках були вказані операції, що оподатковуються за ставкою 20% і за нульовою ставкою, з обов'язковим зазначенням у складі останніх обсягів експортних операцій.

Уважно слід вивчити заповнення рядка, в якому вказана сума коригування податкових зобов'язань. Вона повинна співпадати з даними, наведеними в додатку Д1 «Розрахунок коригування сум податку на додану вартість до податкової декларації з податку на додану вартість», в якому розшифровуються операції, що призводять до коригування податкових зобов'язань [5].

У II розділі декларації «Податковий кредит» зазначаються суми ПДВ за придбані товари (роботи, послуги), основні фонди та нематеріальні активи. Уважно слід перевіряти рядок, у якому вказується сума коригування податкового кредиту.

Особливу увагу слід приділити III розділу декларації – «Розрахунки за звітний період». У ньому вказується сума зобов'язань з ПДВ, яка визначається як різниця податкових зобов'язань (рядок 9 за розділом I) і податкового кредиту (рядок 17 за розділом II). Якщо ця різниця більша від нуля, це означатиме, що платник повинен її сплатити. Якщо ж різниця менша від нуля, то платник має право зарахувати від'ємне значення до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду чи у зменшення суми податкового боргу з податку на додану вартість.

Крім того, під час перевірки розрахунків за ПДВ аудиторію слід звернути увагу на правильність відображення даних синтетичного та аналітичного обліку. По – перше, перевіряється правильність відображення складання бухгалтерських записів з нарахування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ. Результати перевірки аудитор відображає в робочому документі. По – друге, аудитор повинен з'ясувати відповідність відображених сум зобов'язань з ПДВ у Головній книзі та балансі підприємства. Після цього аудиторію необхідно скласти робочий документ з перевірки податку.

Отже, поетапне проведення аудиторської перевірки розрахунків за ПДВ дає можливість не лише оптимізувати час на її проведення, а й підвищити якість аудиторських послуг, що надаються платнику ПДВ.

Перелік використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
2. Порядок заповнення податкової накладної, затв. наказом МФУ від 01.11.2011р. №1379 (зі змінами та доповненнями).
3. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затв. наказом МФУ України від 01.07.1997 року №141 (зі змінами та доповненнями).
4. Порядок ведення Реєстру виданих та отриманих податкових накладних, затв. наказом МФУ від 17.12.2012р. №1340
5. Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затв.наказом МФУ від 25.11.2011 № 1492 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 17.12.2012 № 1342)

Грищенко О.В., к.е.н., старший викладач
кафедри обліку і економічного аналізу
ППІ НУК ім. адмірала Макарова,
ДЕРКАЧ Є.С., студент,
ППІ НУК ім.адмірала Макарова

ПРОБЛЕМИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ У ВІТЧИЗНЯНУ УПРАВЛІНСЬКУ ПРАКТИКУ

Обраний Україною шлях інтеграції у європейську спільноту, глобалізаційні процеси, що відбуваються у світі, не можуть оминати і проблему відповідного реформування контрольного середовища в країні, одним з елементів якого є внутрішній аудит. В Україні проблематикою внутрішнього аудиту почали займатись значно пізніше, ніж в США та країнах Європи. Значний здобуток в цьому напрямку належить вітчизняним науковцям В.С. Рудницькому, О.Ю. Редьку, Н.А. Гніденко, В.П. Пантелєєву, М.Д. Корінько, В.В. Немченко, В.П. Хомутенко, А.В. Хомутенко, та багатьом іншим.

Наразі процес впровадження внутрішнього аудиту ускладнюється проблемами з його ідентифікацією та визнанням. Вказаним проблемам були присвячені декілька науково-практичних конференцій, серед яких, зокрема, проведені у 2008 році – в Державній академії статистики, обліку і аудиту; у 2010 році - у Київському національному торговельно-економічному університеті (сумісно з Інститутом вищої кваліфікації) та круглий стіл на тему "Імплементация професійного внутрішнього аудиту в сучасну систему управління бізнесом" у 2011 році.

Проте розвиток економіки вимагає подальших досліджень в цьому напрямку, зокрема потребують подальших досліджень проблеми стандартизації внутрішнього аудиту.

На відміну від аудиту зовнішнього, впровадження внутрішнього аудиту в українську систему управління бізнесом здійснюється значно повільніше. Головний чинник – відсутність законодавчого регулювання даного процесу.

Розвиток внутрішнього аудиту в Україні розпочався з банківського сектору. Так, з 1996 року у банківській сфері впроваджено внутрішній аудит, як обов'язковий елемент системи внутрішнього контролю. Поступово внутрішній аудит поширюється і на сферу ринку фінансових послуг (кредитні спілки, пенсійні фонди) а також останнім часом значні кроки в цьому напрямку роблять мережеві супермаркети. Основою реформування стає закордонний досвід. Підприємства ж інших галузей, які намагаються відповідати міжнародним стандартам, не мають достатньої практики запровадження системи ефективного внутрішнього аудиту.

Проведене вітчизняними науковцями дослідження становлення внутрішнього аудиту свідчить, що визначальними чинниками необхідності служби внутрішнього аудиту є розширення обсягів та напрямків бізнесу. Об'єктивна необхідність посилення контролю над бізнесом з боку керівництва (виконавчої влади) або зборів акціонерів (законодавчої влади) виникає, зазвичай, на корпоративних підприємствах.

Як вважає Редько О.Ю., слід чітко розуміти, що внутрішній аудит є невід'ємною частиною системи внутрішнього контролю і виконує в системі управління наступні завдання: нагляд за дотримання законів, внутрішніх норм та правил; збереження та захист активів підприємства та власників; контроль за оптимальним використання ресурсів; визначення та попередження ризиків бізнесу; забезпечення достовірності та повноти інформації і звітності; дотримання виконавчої дисципліни персоналом; забезпечення та сприяння виконанню планів та досягненню мети діяльності підприємства.

З огляду на вказані завдання, вітчизняний управлінський персонал вважає, що внутрішній аудит є «дублером» системи внутрішнього контролю. Насправді система внутрішнього контролю є об'єктом уваги внутрішнього аудиту через відстеження потенційних ризиків бізнесу.

Європейська управлінська практика ризику бізнесу пов'язує перш за все з судовими позовами, так як законослухняне суспільство, зазвичай, суперечки між учасниками ринку вирішує в судовому порядку. Здійснене дослідження ризиків бізнесу в Європі дало можливість структурувати їх за характером позовів та структурою позивачів. Так, 28,8% всіх позовів подають акціонери; 3,2% подають конкуренти; 6,1%

споживачі товарів, робіт, послуг; у 8,3% випадків власні співробітники позиваються до роботодавця; регуляторні державні органи складають найбільший відсоток у структурі позовів до суду – 53,2% ; інші позови складають 0,4%. Так, як вказані дослідження в Україні не проводяться, ми не маємо можливості порівняти показники.

Досліджена структура дозволяє стверджувати, що ризики бізнесу можуть залежати від різних чинників, таких як позиція держави щодо бізнесу, громадської активності працівників, активною позицією власників щодо використання їхнього капіталу, тощо.

Системне дослідження європейського досвіду та існуючої вітчизняної практики імплементації професійного внутрішнього аудиту в сучасну систему управління підприємницькою діяльністю дає можливість рекомендувати наступне:

- дотримуватися принципу адміністративної та професійної незалежності - підпорядкування виключно вищому органу управління – зборам засновників або акціонерів;
- зовнішні та внутрішні загрози бізнесу визначити головною метою внутрішнього аудиту;
- визначити пріоритетними завдання з моніторингу ефективності управління бізнес-процесами; прогнозування та виявлення ризиків бізнесу; попередження шахрайства персоналу.

САФАРОВА А.Т., асистент
кафедри обліку і аудиту,
Східноєвропейський національний
університет імені Лесі Українки

ПІДХОДИ ДО МОДЕЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

Проведення аудиторської перевірки є важливою складовою функціонування сучасних підприємств. Для організації його проведення варто застосувати метод моделювання, який дозволить врахувати складність дослідження реального об'єкта та експериментальним шляхом дослідити альтернативні варіанти.

Моделювання — це метод дослідження явищ і процесів, що ґрунтується на заміні конкретного об'єкта досліджень (оригіналу) іншим, подібним до нього (моделлю) [1]. Основними принципами моделювання є наочність, об'єктивність і визначеність. Під моделлю розуміється об'єкт будь-якої природи (мислено уявлена або матеріально реалізована система), котрий, відображаючи чи відтворюючи в певному сенсі об'єкт дослідження, здатний заміщати його так, що вивчення моделі дає нову інформацію про об'єкт.

Моделювання аудиту досліджували і пропонували: Сухарева Л. О., Садкова А. М. [7], Редченко К. І. [4], Проскуріна Н. М. [3], Рудницький В. С., Бунда О. М. [5], Закалінська К. О. [8].

Зростання обсягів інформації, що використовується у стратегічному управлінні, як стверджує Редченко К. І., потребує застосування у процесі аудиту такого важливого методичного прийому, як моделювання [4, 76].

Представлення методик аудиту у вигляді моделей, які дають можливість зосередити увагу на основних елементах, розробляють представники наукової школи під керівництвом професора Сухаревої Л. О. Метою розробки методик, Сухарева Л. О. та Садкова А. М. вважають, є прагнення до зниження трудомісткості аудиту, оскільки фахівці, які працюють з інформацією, повинні з певною точністю відновити необхідні характеристики реальної ситуації [7, 146].

Моделюванню в аудиті, як: «дослідження процесу аудиту, його складових, шляхом побудови і вивчення моделей для того, щоб визначити варіанти майбутніх подій і оцінити потенційні наслідки прийняття альтернативних рішень в аудиті» визначають Рудницький В. С. та Бунда О. М. [5, 71]. Вони також зазначають, що моделювання в аудиті може застосовуватися в двох аспектах: організаційному – для вивчення та удосконалення процесу самого аудиту; методичному – для вивчення об'єкта аудиту.

Всі моделі поділяються на три базових типи: фізичні, аналогові, математичні. Фізична модель – це збільшений або зменшений опис об'єкта або системи, що досліджується. Аналогова модель (деякі автори називають – імітаційна) замінює досліджуваний об'єкт аналогом, який поводить себе як реальний об'єкт, але зовнішньо не подібний до нього. Яскравим прикладом аналогової моделі є графік, що відображає взаємозалежність між двома чи більше фактичними чи прогнозованими змінними. Ще одним прикладом аналогової моделі є організаційна схема. Така модель являє собою простий та ефективний спосіб сприйняття взаємозв'язків структурних одиниць підприємства. Математична модель (символьна) характеризується використанням символів для опису властивостей об'єкта або системи. Прикладом математичної моделі та її аналітичної дії є модель аудиторського ризику:

$$PH = \frac{AP}{BP * PBK * PЗК} \quad (1)$$

де: РН – ризик невиявлення; АР – аудиторський ризик; ВР – внутрішньогосподарський ризик; РВК – ризик внутрішнього контролю; РЗК – ризик зовнішнього контролю [5, 71 – 72]

Процес моделювання, як зазначають Сухарева Л. О. та Садкова А. М., включає три елементи: суб'єкт (дослідник) – аудитор; об'єкт – підсистема внутрішнього бухгалтерського контролю; модель, яка поєднує відносини першого і другого елементів, тобто розробка моделей методики аудиту. Моделі методик аудиту вони відносять до класу уявних. Їх можна віднести і до наочних, іконографічних моделей, бо вони використовуються з метою оптимізації етапів і стадій обробки контрольної інформації, певних способів і прийомів [7, 143]. Науковці також зауважують, що порівняння фактичних даних бухгалтерських процедур, представлених відповідними моделями, з моделями аудиторських процедур, що імітують бухгалтерські, сприяє виявленню наявності або відсутності яких-небудь істотних відхилень у фінансовій звітності. Цей підхід відповідає концепції методу паралельного моделювання. Відсутність істотних відхилень, на їхню думку, сприяє формуванню позитивного аудиторського висновку. При не підтвердженні вірності і об'єктивності отриманої інформації з фінансової звітності, складається аудиторський висновок, який є відмінним від позитивного.

Модель методики аудиту, як відмічають Сухарева Л. О., Садкова А. М. [7, 144], Закалінська К. О. [8, 129], дозволяє виділити основні інформаційні, технологічні, організаційні зв'язки всередині і ззовні системи, розробити варіанти оптимального напрямку аудиту і експертної оцінки з урахуванням мінімізації витрат і аудиторського ризику. Вищезазначені науковці [7, 146; 8, 130] розробили та пропонують етапи процесу моделювання методик аудиту, зокрема, 1 етап – уточнення мети і змісту контрольних процедур; 2 етап – вибір джерел інформації, які характеризують об'єкт аудиту; 3 етап – вибір засобів досягнення поставлених цілей (визначення способів і прийомів аудиту); 4 етап – уточнення техніки. Виходячи із запропонованих етапів, зазначені автори виділяють основні елементи моделей методик. До таких елементів належать: об'єкти аудиту; вид фактографічної інформації; мета і зміст контрольних процедур; способи і прийоми контролю; техніка аудиту.

Інформаційно-організаційну модель аудиторської перевірки пропонує Проскуріна Н. М., яка включає: цілі і завдання аудиту, об'єкти й предмет аудиту, інформаційну базу, методичне забезпечення, прийоми узагальнення та реалізації, документування [3, 142].

Для підтримки у підготовці аудиторського висновку, Івахненко С. В. стверджує, що аудитори, якщо є можливість, повинні застосовувати аналітичні моделі, які дадуть змогу оцінити значення залежних змінних, які їх цікавлять, в широкому діапазоні значень та з невеликими витратами. Наприклад, детерміновані функціональні моделі та імовірнісні моделі здебільшого можуть бути розроблені досить швидко і дешево [2, 279]. Він зазначає, що процедури аналітичного моделювання зосереджуються на виявленні співвідношень елементів фінансових даних із завданням ідентифікації сфер, які вимагають подальшої роботи аудитора. Наприклад, зовнішній аудитор може розглядати обсяг доходу від реалізації у часі для визначення, чи були в поточному році суттєві відхилення, які вимагають подальшого дослідження. Аналітичне моделювання також може використовуватися для підтвердження окремих конкретних показників.

При моделюванні аудиторського процесу Рудницький В. С. та Бунда О. М. стверджують, що необхідно враховувати стадії (етапи) аудиту. Вони пропонують загальну модель аудиторського процесу розглядати в розрізі стадій, зокрема, моделювання процесу початкової стадії аудиту, моделювання процесу дослідної стадії аудиту, моделювання процесу завершальної стадії аудиту. Також вони пропонують використовувати інформаційну модель аудиту, яка формує чотири напрями інформації: законодавчу; інформацію, що безпосередньо пов'язана із суб'єктом господарювання; інформацію, пов'язану із третіми сторонами; інформацію, пов'язану із проведенням аудиту [5, 87].

Отже, найважливішим завданням розробки методик аудиту способом моделювання є прагнення до зниження трудомісткості аудиту, оскільки фахівці, які працюють з інформацією, повинні з певною точністю відновити необхідні характеристики реальної обстановки. Моделювання на етапі розробки методик аудиту – це прагнення полегшити процес зіставлення, тому що обрані способи, прийоми і техніка здійснення контрольних процедур можуть стати об'єктом стандартизації.

Перелік використаних джерел:

1. Вікіпедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.uk.wikipedia.org.
2. Івахненко С. В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: монографія / С. В. Івахненко. – Житомир : ПП «Рута», 2010. – 432 с.
3. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: монографія / Н. М. Проскуріна ; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К. : ДП «Інформ. – аналіт. Агентство», 2011. – 739 с.
4. Редченко К. І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством : монографія / К. І. Редченко. – Львів : Видавництво ЛКА, 2011. – 360 с.
5. Рудницький В. С. Процедури моделювання та прийняття рішень в процесі аудиту: монографія / В. С. Рудницький, О. М. Бунда. – Л. : Видавництво Львівської комерційної академії, 2009. — 208 с.
6. Сахарцева І. І. Теоретико-методологічні аспекти формування програм аудиту : монографія / І. І. Сахарцева. – Київ : Кондор, 2008. – 374 с.
7. Сухарева Л. О. Аудит : оцінка ефективності бухгалтерського контролю : монографія / Л. О. Сухарева, А. М. Садкова ; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк : «Ноулідж», 2011. – 214 с.
8. Сухарева Л. О. Аудит: оцінка якості системи бухгалтерського обліку : монографія / Л. О. Сухарева, К. О. Закалінська ; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк : «Вебер», 2009. – 263 с.
9. Янчева Л. М. Аудит в умовах застосування інформаційно-комунікаційних технологій : монографія / Л. М. Янчева ; Харківський державний університет харчування та торгівлі. – Х. : ХДУХТ, 2011. – 294 с.

СЕКЦІЯ 6.

ФІНАНСОВО-КРЕДИТНИЙ МЕХАНІЗМ РОЗВИТКУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

¶
¶
¶

¶ **Бродюк І.В.**, старший викладач,
¶ Київський національний університет технологій та дизайну

ІНВЕСТИЦІЙНА СТРАТЕГІЯ ЯК ОСНОВА ПЕРСПЕКТИВНОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА

Розвиток підприємства означає якісні зміни та оновлення його господарської системи та організаційної структури, підвищення ефективності функціонування на основі вдосконалення техніки, технології та організації праці у всіх структурних підрозділах, підвищення якості продукції та послуг, що ним надаються.

Розвиток підприємства розглядають, з одного боку, як такий тип змін, що підвищує ступінь організованості системи, а з іншого – як виділену у складі підприємства систему, в якій об'єднані інноваційні процеси, що ведуть до кількісних та якісних змін у всіх функціональних галузях підприємства, а також контури її управління на основі зворотних зв'язків, у яких розв'язуються задачі стратегічного й тактичного управління у запускаються механізми самоорганізації оперативного управління розвитком. Базуючись на моделі життєвого циклу, розвиток підприємства можна трактувати як життєвий цикл, який характеризується часовими етапами і визначені стадії розвитку.

Розробка інвестиційної стратегії є основою забезпечення ефективного перспективного розвитку підприємства. Вона формує можливості не тільки для утримання, але й покращення позиції підприємства в конкурентному середовищі.

Кожне підприємство має дві рушійні сили - бажання вижити (зберегти себе, мати певну стабільність) і прагнення розвиватися (самовдосконалюватися).

Економічною базою для рушійних сил в діяльності господарюючих суб'єктів є реалізація інвестиційних проектів з розвитку реального виробництва. Однак, як свідчать результати досліджень, більшість підприємств не розробляють стратегію власного розвитку з урахуванням вимог ринкової економіки. Це негативно позначається на прийнятті рішень потенційними інвесторами в зв'язку з великим ризиком втрати коштів через незахищеність прав власності, незадовільні системи управління, непрозорість фінансового стану підприємств.

Роль інвестиційної стратегії щодо розвитку виявляється в наступному:

- забезпечує механізм реалізації довгострокових загальних та інвестиційних цілей майбутнього економічного та соціального розвитку підприємства в цілому й окремих його структурних одиниць;
- дозволяє оцінити інвестиційні можливості підприємства;
- забезпечує можливість швидкої реалізації нових перспективних інвестиційних можливостей, які виникають у процесі динамічних чинників зовнішнього економічного середовища;
- враховує заздалегідь можливі варіації розвитку неконтрольованих підприємством чинників зовнішнього інвестиційного середовища і дозволяє звести до мінімуму їхні негативні наслідки для діяльності підприємства;
- забезпечує чіткий взаємозв'язок стратегічного, поточного і оперативного управління інвестиційною діяльністю підприємства.

Процес розробки інвестиційної стратегії є найбільш важливою складовою загальної системи стратегічного вибору підприємства, до основних елементів якого

відноситься місія, загальні стратегічні цілі розвитку, система функціональних стратегій у розрізі окремих видів діяльності, способи формування і розподілу ресурсів.

Управління інвестиційною діяльністю здійснюється в процесі формування інвестиційного портфеля. Це формування відноситься до середньострокового управління, що завершується реалізацією окремих інвестиційних програм та проектів.

Інвестиційна стратегія підприємства першочергово передбачає запровадження реальних інвестиційних проектів і формування портфелів такого типу. Ця форма інвестування забезпечує підприємству швидкий розвиток та освоєння нових видів продукції і розширення ринків збуту.

Інвестиційна стратегія передбачає досягнення таких цілей: максимізація прибутків від інвестиційної діяльності та мінімізація інвестиційних ризиків. При цьому пріоритетним завданням розробки інвестиційної стратегії доцільно вважати не стільки максимізацію прибутку від інвестиційної діяльності, скільки забезпечення високих темпів економічного розвитку підприємства за умови достатньої його стійкості. Особливого значення набуває дотримання оптимальної структури інвестиційних ресурсів з позицій ефективності інвестиційної діяльності. Оптимальна структура інвестиційних ресурсів забезпечує фінансову рівновагу розвитку підприємства в процесі здійснення інвестиційної діяльності, в той час як неоптимальний її варіант генерує ризики порушення фінансової стійкості і неплатоспроможності підприємства. При цьому необхідно враховувати таке: підприємство, що використовує тільки власний капітал, має найвищу фінансову стійкість, але обмежує фінансову стійкість, але обмежує темпи свого розвитку і не використовує фінансові можливості приросту прибутку на вкладений капітал. Підприємство, що використовує запозичений капітал, має більш високий фінансовий потенціал свого розвитку і можливості приросту фінансової рентабельності діяльності, але в більшій мірі генерує фінансовий ризик і загрозу банкрутства. При цьому, одним з основних при виборі типу стратегії в умовах конкурентного середовища є критерій фінансової стійкості.

У рамках інвестиційної стратегії розробляють підходи до ресурсного забезпечення реалізації наявних ринкових можливостей інноваційного розвитку, у т. ч. формування оптимальної структури інвестицій, пошук найбільш ефективних напрямів їхнього вкладення - з точки зору максимізації доходу і мінімізації ризику. При цьому інвестиційна стратегія має деякі особливості.

По-перше, пошук варіантів інвестування в інноваційний розвиток виконується в рамках загальної стратегії розвитку підприємства. Отже, інвестиційна стратегія інноваційного розвитку є підпорядкованою до загальної стратегії розвитку суб'єкта господарювання разом із маркетинговою, виробничою, збутовою, фінансовою, кадровою й іншими функціональними стратегіями.

По-друге, формування інвестиційної стратегії інноваційного розвитку (стратегія залучення інвестиційних ресурсів конкретним суб'єктом господарської діяльності) виконується шляхом аналізу існуючих і потенційних джерел і механізмів фінансування інновацій, які він може задіяти, що, у свою чергу, впливає на загальну стратегію розвитку, а в ряді випадків приводить до її коригування.

Економічні обґрунтування інвестиційної діяльності підприємства дозволяють забезпечувати його поступальний розвиток, додаючи їй гнучкий, адаптивний характер, що необхідний в умовах невизначеності, і переборюючи негативні тенденції кризових явищ в економіці.

ФІНАНСОВО-КРЕДИТНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ

Серед основних факторів економічного зростання аграрного сектору України важливе місце належить стану ресурсів галузі, зокрема основним засобам. Із численних джерел їх відтворення важливим є фінансово-кредитне забезпечення, тобто сукупність фінансово-кредитних коштів, необхідних для ефективної діяльності підприємства.

Вагомий внесок в розробку теоретико-методологічних засад щодо поліпшення фінансово-кредитного забезпечення підприємств аграрного сектору, внесла плеяда видатних науковців, особливо М.Дем'янка, П.Лайко, М.Малік, О. Непочатенко, П.Саблук та інші. Під впливом їхніх досліджень суттєво змінились уявлення про систему забезпечення підприємств аграрного сектору, механізму їх кредитування та ефективність використання кредитних ресурсів.

Теорія і практика господарювання поділяють джерела фінансування розвитку аграрного сектору економіки на внутрішні та зовнішні (рис.1). Якщо розглядати внутрішні джерела, то ситуація в аграрному секторі дуже складна. Рівень зношеності основних виробничих фондів досягає 70 – 80 % і не дозволяє можливості виконувати польові роботи в повному обсязі чи в оптимальний період. Майно створених підприємств обліковується за своєю більшістю поза балансом [1].



Рисунок 1. – Структура джерел фінансового забезпечення господарської діяльності сільськогосподарських підприємств

В умовах фінансової кризи нагальною є проблема пошуку ефективних схем кредитування сільськогосподарських підприємств та запобігання прояву кредитних ризиків, що виникають при цьому.

Потреба у створенні ефективної фінансової системи в сільській місцевості є безперечною. Вона викликана, передусім, відсутністю в переважній більшості сучасних сільськогосподарських виробників обігових коштів, необхідних для вкладення їх у виробництво та забезпечення його виживання. У пошуку кредитних ресурсів для розвитку свого виробництва агропромислові товаровиробники стикаються з низкою проблем, на вирішення яких держава спрямовує значні зусилля.

В Україні доступ до позичкових ресурсів був і залишається досить складним для аграрних товаровиробників. Сільськогосподарським підприємствам порівняно з підприємствами інших галузей значно важче отримати доступ до кредитних ресурсів внаслідок наступних причин: недостатнє розуміння кредитних ризиків, невелика капіталізація кредитних установ, коротка кредитна історія позичальників, відсутність досвіду, відсутність кваліфікованих фахівців з оцінки сільськогосподарського майна, високі процентні ставки, застарілі методи керівництва, непрозорість ринку, відсутність стабілізаційних фондів та незначна кількість філій комерційних банків в сільській місцевості тощо. Однак існує ще одна проблема – це загальна слабкість та обмежений характер фінансового ринку України.

Станом на кінець 2012 року ми спостерігаємо, що загальний обсяг наданих кредитів в сільське господарство становив 13,5 млн грн, що складає приблизно 6% від загального обсягу наданих кредитів в економіку країни [2].

До групи потенційних кредиторів аграрного сектору належать банки, кредитні спілки, кредитори, які позичають свої приватні кошти, ломбарди, а також компанії з постачання матеріально-технічних ресурсів і переробні підприємства (табл.1).

Таблиця 1. Кредитування комерційними банками підприємств аграрного сектору України за 2010 – 2012 роки, млн. грн.

Показники	2010 рік	2011 рік	2012 рік	2012 у порівнянні з	
				2010 р.	2011р.
Видано кредитів підприємствам аграрного сектору - всього	10,1	14,9	13,5	133,66	90,60
із них:					
- короткострокові	7,0	10,3	9,6	137,14	93,20
- довгострокові	3,1	4,6	3,9	125,81	84,78
Видано пільгових кредитів	6,2	4,1	1,3	20,97	31,71
Кількість підприємств аграрного сектору, які залучили кредити	2238	2668	2603	116,31	97,56

Джерело: Розраховано на основі даних Міністерства аграрної політики та продовольства України [2].

Аналізуючи дані таблиці, можна сказати, що в Україні комерційні банки надають сільськогосподарським підприємствам в основному короткострокові кредити, які використовуються для поточного операційного забезпечення господарської діяльності. Як видно з таблиці в 2012 році кредитування аграрних підприємств зменшилося у порівнянні з попереднім роком. Так, кількість підприємств аграрного сектору, які залучили кредити зменшилася на 2,44% у порівнянні з попереднім роком. Недостатня доступність кредитів протягом усього виробничого циклу, особливо позик, які надаються без забезпечення, або позик на придбання оборотних засобів, перешкоджає належному ресурсному забезпеченню багатьох товаровиробників, що є причиною низької врожайності культур в українських сільськогосподарських підприємствах, невисокого рівня їхніх доходів, низької якості продукції.

В інституційній системі має бути передбачено законодавчо-нормативне забезпечення роботи інфраструктурних ланок, яке б надало можливість функціонувати системі як єдиній структурі й виконувати свої функції. Тільки за таких умов досягатиметься надійне кредитне забезпечення розвитку аграрного сектора економіки. Важливими аспектами фінансового забезпечення розвитку сільського господарства є ефективна бюджетна підтримка розвитку галузі та поміркована податкова політика.

Державна політика в галузі підтримки фінансування сільського господарства спрямована на зменшення процентних ставок, що виплачуються за кредитами комерційних банків і кредитних спілок, шляхом часткової компенсації процентної ставки (цю практику було започатковано в 2000 році), удосконалення законодавства у сферах лізингових операцій, страхування тощо [3].

Ключовими напрямками розвитку системи фінансово-кредитного забезпечення аграрного виробництва є активізація державної аграрної політики та її фінансової складової; стимулювання концентрації аграрного виробництва; посилення антимонопольного захисту аграрних підприємств; формування і розвиток спеціалізованої фінансової інфраструктури, орієнтованої на обслуговування аграрних підприємств; розвиток і вдосконалення системи управління фінансами підприємств та аграрного сектора.

Отже, для вирішення проблеми фінансового забезпечення аграрного сектора потрібно включити застосування інструментів, прийомів та методів, які дозволять ефективно задіяти локальні фінансові механізми: самокупності; фінансової відповідальності; самофінансування; змішаного фінансування; державної фінансової підтримки, метою якої повинно бути створення умов для доступного і своєчасного забезпечення потреб сільськогосподарських товаровиробників в кредитних ресурсах; створення фондів підтримки кредитування сільського господарства; розробка механізмів пільгового кредитування, розвиток іпотечного кредитування під заставу сільськогосподарських земель, розвиток кредитних спілок, розвиток фінансового лізингу, пільгового оподаткування; ціноутворення, управління ризиком, страхування. Необхідно переглянути ряд програм для підтримки аграрних підприємств та обрати економічно обґрунтовані програми, які будуть задовольняти кожне окреме сільськогосподарське підприємство. Сподіваємось, що це все стане запорукою приросту фінансових ресурсів у сільське господарство в наступні роки.

Перелік використаних джерел:

1. Буркальцева Д.Д. Удосконалення кредитно-грошових відносин// Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2012.-№2. – С.22-26.
2. Стецюк П.А. Методологія та механізми фінансового забезпечення розширеного відтворення аграрного виробництва / Стецюк П.А. // Вісник Сумського аграрного університету. – 2012. – № 2. – С. 132-138.
3. Інформація Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

Вакулич М.М., аспірант кафедри міжнародних
фінансов и банковского дела
Днепропетровский университет имени Альфреда Нобеля

ОЦЕНКА СОСТОЯНИЯ ИНВЕСТИЦИОННОГО КЛИМАТА РЕГИОНОВ УКРАИНЫ

Стратегической целью украинской внешнеэкономической политики является активное вовлечение страны в международные интеграционные процессы. Реализация

этой задачи требует концентрации значительных интеллектуальных, материальных, природных ресурсов для развития стратегических технологий, как основных факторов конкурентоспособности в мировом обществе.

В трансформационный период экономики уровень социально – экономического развития Украины в большей степени зависит от уровня социально – экономического развития ее регионов. Глобализация мировой экономики и европейская интеграция ставят перед Украиной вопрос о собственном геополитическом позиционировании и привлечении дополнительного заемного капитала для развития экономики государства. Без инвестиций невозможно повысить технический уровень производства и конкурентоспособность отечественной продукции на внутреннем и мировом рынках. Инвестиционной политикой должны заниматься законодательная и исполнительная власть на региональном уровне. Именно региональные органы управления ответственны за формирование благоприятного инвестиционного климата на территории для привлечения частных и зарубежных инвестиций.

Основной проблемой управления региональным развитием является наличие существенных диспропорций в экономическом, социальном и инфраструктурном развитии регионов. Серьезным препятствием для построения сбалансированной системы управления региональным развитием является отсутствие в Украине единой, общепризнанной и нормативно утвержденной методики по оценке инвестиционного климата регионов Украины.

Проблема изучения инвестиционного климата регионов и процедур учета региональных особенностей при оценке инвестиционных проектов нашла отражение в работах многих отечественных и зарубежных ученых, в частности: И. Бланка, М. Недашковского, А. Данилова, Б. Мелентьева, А. Гайдучко, А. Мазура, А. Гранберга, Б. Егиязаряна, С. Мовшовича, А. Асул и др.

Несмотря на то, что интерес к проблеме оценки инвестиционного климата регионов Украины в последние годы существенно возрос, что привело к появлению значительного числа научно - методических разработок по данной проблематике, формирование комплексной системы оценки инвестиционного климата регионов еще далеко от завершения.

Экономические реформы последних лет обеспечили усиление самостоятельности регионов, создали политическую возможность и экономическую необходимость определять направления использования своих экономических ресурсов, изыскивать источники финансового обеспечения программ социально - экономического развития, создавать условия для эффективного привлечения инвестиционных ресурсов.

Необходимость модернизации экономики Украины на инновационной основе и её структурная перестройка требуют широкого привлечения как иностранных инвестиций, так и ресурсов резидентов. На сегодняшний день, научное сообщество ещё не выработало единые объективные параметры оценки инвестиционного климата регионов, уровень которых предопределяет инвестиционный имидж государства в целом. Важно учесть, что зарубежные инвесторы, при принятии решений о размещении капитала, руководствуются данными регулярных отчётов авторитетных международных рейтинговых агентств. Такие отчёты, как правило, содержат усреднённые показатели и не дают оценку в региональном разрезе. В этом случае вклад регионов в итоговый показатель существенен и рядом параметров необходимо управлять именно на региональном уровне.

Глобализация мировой экономики и европейская интеграция ставят перед Украиной вопрос о собственном геополитическом позиционировании и привлечении дополнительного заемного капитала для развития экономики государства. Без инвестиций невозможно повысить технический уровень производства и конкурентоспособность отечественной продукции на внутреннем и мировом рынках. Инвестиционной политикой должны заниматься законодательная и исполнительная власть на региональном уровне.

Именно региональные органы управления ответственны за формирование инвестиционного климата на территории для привлечения инвестиций.

Основной проблемой управления региональным развитием является наличие существенных диспропорций в экономическом, социальном и инфраструктурном развитии регионов. Серьезным препятствием для построения сбалансированной системы управления региональным развитием является отсутствие в Украине единой, общепризнанной и нормативно утвержденной методики по оценке инвестиционного климата регионов Украины.

Среди экономических условий инвестиционной деятельности наиболее полное отражение в международных рейтингах получили показатели конкурентоспособности, публикуемые в ежегодных отчётах Всемирного экономического форума в Давосе (Global Competitiveness Report) и Международного института развития менеджмента в Лозанне (World Competitiveness Scoreboard). Дополнением к ним могут служить ежегодные исследования «Index of Economic Freedom» Фонда наследия (Украина на 162 месте из 179 стран, охваченных рейтингом) и «Economic Freedom of the World», публикуемые Институтом Катона совместно с Институтом Фразера. Для портфельных инвесторов особый интерес представляют суверенные рейтинги, присваиваемые агентствами Standard & Poor's (B+/Stable/B), Moody's (B2/Stable) и Fitch (B/Stable/B).

Рейтинговое агентство Standard & Poor's также рейтингует некоторые регионы и города Украины, а именно АР Крым (B-/Stable/-), Днепропетровск (B-/Stable/-), Ивано-Франковск (B-/Stable/-), Киев (CCC+/Stable/-), Луганск (рейтинг отозван), Львов и Одессу (CCC+/Negative/-).

Под политическими условиями инвестиционной деятельности понимаются политические риски страны: экстра-легальный и легально-правительственный. К экстра-легальным рискам относятся события, источники которых находятся вне компетенции легитимных структур страны (терроризм, саботаж, военные перевороты, революции и этно-конфессиональные конфликты). К легально-правительственным рискам относятся результаты политического процесса (действия органов государственной власти). Основные источники рейтинговых данных: Country Risk, дважды в год публикующийся на страницах лондонского издания «Euromoney» (78 место из 185); Country Risk Service, дважды в год публикующийся в издании «Economist Intelligence Unit»; Country Credit Ratings, дважды в год публикующийся изданием «Institutional Investor»; «Political Risk Service» и «International Country Risk Guide», ежегодно публикующиеся корпорацией The PRS Group.

Среди социальных условий инвестиционной деятельности в международных рейтингах представлена криминогенная ситуация – исследование «World Prison Population List», публикуемое Лондонским королевским колледжем (23 место из 216).

В условиях обострения конкуренции за инвестиционные ресурсы в посткризисный период развития мировой экономики, сформировавшиеся инвестиционный климат и инвестиционный имидж Украины ухудшают привлекательность национальной экономики для зарубежных и отечественных инвесторов. Это требует безотлагательной разработки системной инвестиционной политики, учитывающей инвестиционный потенциал страны.

Основными элементами национальной инвестиционной политики должны стать комплексный механизм рейтингового управления инвестиционным климатом и ряд мер, направленных на формирование положительного инвестиционного имиджа страны.

СВІТОВИЙ ДОСВІД ФІНАНСОВОЇ ПІДТРИМКИ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО БІЗНЕСУ В КОНТЕКСТІ РОЗВИТКУ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ТРУДОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ РЕГІОНУ

На сучасному етапі розвитку соціально-трудових відносин для багатьох країн характерною є тенденція, відповідно до якої все більша частка трудового потенціалу самореалізовується через підприємництво, тобто власний бізнес, оскільки він розкриває простір для розвитку людського потенціалу, сприяє підвищенню ефективності використання людських ресурсів, створенню нових робочих місць та формуванню конкурентного середовища на ринку робочої сили. Із цього слідує, що рівень конкурентоспроможності соціально-трудового потенціалу безпосередньо детермінується розвитком підприємницької діяльності населення та його здатністю до продукування інноваційних ідей. З цієї причини проблемам фінансової підтримки підприємницької та інноваційної активності населення останнім часом приділяється значна увага з боку науковців.

Слід зазначити, що комплекс заходів політики у сфері управління соціально-трудовим потенціалом, як правило, спрямований на зменшення рівня офіційно зареєстрованого безробіття, і часто саме цими заходами даний напрямок політики і вичерпується. Однак саме тільки зниження кількості зареєстрованих безробітних ще не свідчить про зростання ефективності використання наявних людських ресурсів та про високий рівень конкурентоспроможності соціально-трудового потенціалу. Тому, на нашу думку, пріоритетними в соціально-економічній політиці центральних та місцевих органів влади мають бути не стільки заходи, спрямовані на забезпечення економічно активного населення будь-якими робочими місцями, скільки створення умов, які б забезпечували можливість для максимально ефективної реалізації носіями трудового потенціалу своїх трудових здібностей.

Регіональні інститути розвитку конкурентоспроможності соціально-трудового потенціалу функціонують як система, де поряд з функціональними інституціями важлива роль відводиться спеціальним, діяльність яких спрямована на розвиток творчих здібностей людей, їх швидку адаптацію до діяльності в мінливому ринковому середовищі.

До функціональних інституцій належать органи державної влади (обласна державна адміністрація, обласна рада), та місцевого самоврядування, основним завданням яких є формування стратегічної програми підвищення конкурентоспроможності соціально-трудового потенціалу населення на основі врахування пріоритетних напрямків, тенденцій та перспектив розвитку галузей господарства регіону в найближчі роки та десятиліття, а також фінансове забезпечення реалізації такої програми та координація діяльності інших інституцій, що є складовими механізму підвищення конкурентоспроможності соціально-трудового потенціалу. Також до функціональних інститутів розвитку конкурентоспроможності соціально-трудового потенціалу належать державні центри зайнятості, які здійснюють професійну підготовку та перепідготовку населення, надають консультаційну та матеріальну допомогу особам з числа зареєстрованих безробітних, які виявили бажання започаткувати власну справу;

Спеціалізовані регіональні інститути розвитку конкурентоспроможності соціально-трудового потенціалу включають інфраструктуру підтримки малого бізнесу (бізнес-центри, бізнес-інкубатори, агентства регіонального розвитку, спеціалізовані державні та недержавні інноваційні фонди, лізингові центри, інформаційно-консультаційні установи); освітньо-наукові заклади та фонди, центри підготовки та перепідготовки кадрів.

З метою заохочення підприємців до створення нових робочих місць доцільним було б створення спеціальних фондів, призначених для фінансової підтримки тих власників малого бізнесу, які здійснюють працевлаштування найманих працівників. Такий захід дав би змогу частково компенсувати роботодавцям витрати на утримання найманих працівників і, водночас, створив би передумови для збільшення обсягів виробництва продукції чи надання послуг, що, в свою чергу, послужило б поштовхом для подальшого зростання сектору малого бізнесу та чисельності зайнятих у даній сфері.

Одним з найбільш яскравих та результативних прикладів розвитку підприємництва та самостійної зайнятості населення можна вважати досвід Великобританії, а саме економічну політику, здійснювану на початку 80-их років минулого століття прем'єр-міністром М.Тетчер. Одною з ключових проблем економіки Великобританії на той час була необхідність структурної перебудови народного господарства країни, скорочення питомої ваги підприємств державної форми власності та частки великих промислових підприємств у структурі народного господарства. Такі структурні зміни супроводжувалися суттєвим зростанням рівня безробіття населення внаслідок закриття та ліквідації збиткових підприємств насамперед у вугільній промисловості. З цієї причини перед урядом Великобританії постало завдання реформування не тільки структури народного господарства, а й сфери зайнятості населення, яка на той час була неефективною та не забезпечувала необхідні передумови для економічного прогресу.

Для реалізації даної мети урядом М.Тетчер було розроблено програму підтримки малого підприємництва як альтернативної форми зайнятості, яка водночас формує передумови для створення нових робочих місць. Серед основних заходів даної програми, у першу чергу, потрібно назвати реформування податкової системи з метою зменшення податкового тиску на суб'єктів підприємницької діяльності, а також створення зон вільного підприємництва, в межах яких застосовувалося пільгове оподаткування та кредитування.

Ще одним важливим заходом підтримки малого бізнесу Великобританії стало створення системи організацій (таких як “Служба малих фірм”, “Центри праці”), які надавали консультаційні послуги безробітним, які виявили бажання започаткувати власний бізнес. Крім того, на державному рівні було розроблено низку спеціалізованих програм підтримки малого підприємництва, в основі яких лежав диференційований підхід до різних категорій підприємців; тобто особи, що організовували власну справу, поділялися за віком, за рівнем освіти та за належністю до певних професійних груп. Особлива увага з боку органів державної влади приділялася сприянню та створенню умов для розвитку молодіжного підприємництва, зокрема успішно реалізовувалася на практиці програма “Молоді підприємці”.

Важливим елементом механізму стимулювання підприємництва у Великобританії стало кредитування підприємств малого бізнесу, яке здійснювалося спеціалізованими банківськими установами під гарантування органів місцевої влади. Ще одним заходом, що сприяв активізації підприємницької діяльності, стала виплата безробітним одноразової допомоги для започаткування власної справи.

З метою зниження рівня безробіття, реформування сфери зайнятості та створення передумов для підвищення конкурентоспроможності соціально-трудового потенціалу урядом Великобританії було вжито ряд заходів, спрямованих на забезпечення більш високого рівня мобільності робочої сили. Наслідком застосування даних заходів стало створення масштабної програми професійної підготовки та перепідготовки кадрів, а також широкої мережі урядових та комерційних організацій, які надавали послуги з підвищення кваліфікації особам, освітньо-кваліфікаційні характеристики яких не відповідали існуючим на той час потребам ринку праці Великобританії.

Крім того, результативним та економічно доцільним заходом стало розширення сфери неповної зайнятості, що дало змогу підвищити рівень економічної активності населення, тобто збільшити кількість осіб, залучених до трудової діяльності, а також

створити необхідні передумови для ефективного поєднання процесів отримання освіти чи підвищення кваліфікації з участю у виробництві.

Наслідком економічної політики уряду М.Тетчер стало якісне реформування сфери зайнятості населення, зниження рівня безробіття, суттєве зростання як кількості малих та середніх підприємств, так і їх ролі в народному господарстві, підвищення якості соціальних ресурсів внаслідок зростання рівня їх освіченості та розвитку професійної мобільності.

Практика надання безробітним одноразової фінансової допомоги для започаткування підприємницької діяльності в подальшому набула поширення не тільки у Великобританії, а й в інших економічно розвинутих країнах. Цільове використання допомоги для започаткування власної справи контролюється. Наприклад, у Франції термін діяльності нового підприємства повинен бути не меншим, ніж 341 день; інакше учасник програми повинен повернути суму допомоги, розмір якої встановлюється, виходячи із розміру допомоги по безробіттю [4, с. 43].

В інших країнах підтримка малого бізнесу більшою мірою здійснювалася за допомогою пільгового кредитування безробітних, що виявили бажання займатися підприємництвом. Наприклад, на початку 1990-их років у Польщі в рамках реструктуризації економіки на ринкових засадах діяли Програма розвитку приватного сектора та Програма підтримки малих і середніх підприємств, які передбачали надання безробітним пільгових кредитів для здійснення підприємницької діяльності на конкурсній основі. Для отримання кредиту безробітні проходили співбесіду та заповняли анкети, в яких давали відповіді на запитання щодо плану розвитку майбутнього підприємства. Крім того, обов'язковою умовою включення до названих програм була попередня професійна підготовка безробітних, яка здійснювалася місцевими центрами зайнятості.

Таким чином, досвід розвинутих країн свідчить, що найбільш перспективним напрямком підвищення конкурентоспроможності соціально-трудового потенціалу є створення умов для ведення підприємницької діяльності, оскільки саме підприємництво сприяє формуванню інноваційного типу мислення, підвищенню ініціативності, ділових якостей населення, тобто тих якісних характеристик, які є головними чинниками високого рівня конкурентоспроможності трудового потенціалу.

Запровадження механізмів фінансової підтримки підприємницької активності населення вимагає постійного контролю за дотриманням цільового призначення та ефективності використання отримуваних коштів. З цієї метою необхідно здійснювати постійний моніторинг діяльності суб'єктів малого бізнесу, що отримують фінансову допомогу, в протилежному випадку може мати місце нецільове використання коштів.

Таким чином, протягом останніх років у розвинутих країнах світу пріоритетного значення набуває активна політика зайнятості, спрямована не на подолання безробіття шляхом забезпечення будь-якими робочими місцями осіб, зареєстрованих як безробітні, а на вдосконалення якісних характеристик працездатного населення, тобто на підвищення конкурентоспроможності трудового потенціалу, що, в підсумку, найбільшою мірою сприяє зростанню продуктивності зайнятості населення.

Перелік використаних джерел:

1. Варналій З.С. Мале підприємництво України як чинник регіонального розвитку : стан та перспективи [Текст] / З.С. Варналій // Актуальні проблеми економіки. – 2004. - № 4. - ст. 64 –73;
2. Галан Н.І. Державна підтримка малого та середнього бізнесу : досвід зарубіжних країн : [монографія] / Н.І. Галан. – Донецьк : ДНУ. – 2007. – 118 с.;
3. Сизоненко В. Інституціональні та функціональні основи розвитку підприємництва [Текст] / В. Сизоненко, Л. Овчаренко // Україна : аспекти праці. – 2002. № 4. – с. 40-44;

4. Тілікіна Н.В. Концептуальні підходи до дослідження мобільності робочої сили [Текст] / Н.В. Тілікіна // Актуальні проблеми економіки. – К. : ВНЗ «Національна академія управління», № 11 (89) - 2008. – с. 185-193;

МАКАРЕНКО О.І., студентка,
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля

АНАЛІЗ ДЕПОЗИТНИХ РЕСУРСІВ АТ «ОТП БАНК»

Аналіз депозитних ресурсів базується на даних фінансової, статистичної та управлінської звітності АТ «ОТП Банк». Варто відзначити, що депозитні ресурси займають найбільшу частину в структурі ресурсів АТ «ОТП Банк».

Завданнями аналізу депозитних ресурсів банку є перш за все: оцінювання ділової активності банку щодо залучення зовнішніх джерел фінансування своєї діяльності; визначення середньої вартості депозитних ресурсів банку та окремих їх складових.

АТ «ОТП Банк» у 2010 році займав друге місце в рейтингу надійності банку, серед 35 банків, оскільки зумів поєднати позитивну динаміку депозитів, високі показники достатності власного капіталу і рентабельності, а також прийнятний рівень боргів. АТ «ОТП Банк» пропонує строкові депозити, поточні та депозити до запитання. Дані види вкладу пропонуються в національній валюті та іноземній.

Депозитні ресурси банку на 2013 рік становлять 28 341 726 тис. грн. Порівняно з обсягом депозитних ресурсів на 2012 рік вони зросли 2,44%. Безумовно, такий приріст ресурсної бази банку можна розцінювати як те, що банк не потребує додаткових коштів у вигляді депозитів. Загалом за період з 2010 по 2012 роки відбулося зниження коштів фізичних осіб – на 10,56%. У структурі залучених ресурсів їх частка зменшилася з 67,30% до 55,12%. Таке значне зниження частки коштів фізичних осіб відбулось за рахунок відтоку «строкових» коштів у зв'язку з зниженням довіри з боку населення до банківської системи України.

Отже, бачимо, що події в економічному середовищі останнього року вплинули на формування депозитної ресурсної бази банку з погляду зниження частки коштів фізичних осіб та переведення їх на поточні, зокрема карткові рахунки, та зростання питомої ваги коштів суб'єктів господарювання, зокрема - коштів на поточних рахунках. Завдяки депозитним вкладам можна прискорити ліквідність. Поліпшення показників ліквідності може бути досягнуто через зміну структури залучених та запозичених коштів, збільшення питомої ваги строкових депозитів можливим переоформленням стабільної частини залишків коштів на рахунках до запитання у строкові депозити, залучення значної кількості невеликих клієнтів, за рахунками яких не буває великої амплітуди коливань по залишках.

МИРОШНИЧЕНКО Я.В., студентка,
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля

АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ ЛІКВІДНОСТІ ТА ПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ АТ «ОТП БАНК»

Акціонерне товариство «ОТП Банк» – один з найбільших вітчизняних банків, визнаний лідер фінансового сектора України. Успіх роботи АТ «ОТП Банк» гарантують два взаємозалежних фактори:

– ліквідність, тобто можливість швидкого перетворення його активів в платіжні засоби для своєчасного повернення своїх боргових обов'язків.

– платоспроможність, тобто наявність необхідної маси платіжних засобів та здатність в необхідні строки і в повному обсязі відповідати по своїм зобов'язанням перед кредиторами.

Аналіз динаміки показників платоспроможності та ліквідності АТ «ОТП Банк» приведено в таблиці 1.

Таблиця 1

**Аналіз динаміки показників платоспроможності та ліквідності
АТ «ОТП Банк» за 2009 – 2011 рр.**

Показники	Нормативне значення	2009 рік	2010 рік	2011 рік	Відхилення 2011/2009 (+;-)
1. Коефіцієнт використання потужностей, %	70,0%	62,9	67,9	67,1	4,2
2. Коефіцієнт використання строкових депозитів	100%	68	4,8	6	0,00
3. Коефіцієнт клієнтської бази	30-50%	56	3,8	24	-0,31
4. Норматив поточної ліквідності, %	<70,0%	83,0	83,0	77,0	0,00
5. Норматив довгострокової ліквідності, %	> 120,0%	64,99	71,86	73,56	8,57

Коефіцієнт використання потужностей відзначений збільшенням за аналізований період. Це свідчить про те що, активи банку використовуються ефективно, а також про ліквідність балансу, коефіцієнт залежності від великих зобов'язань знизився за аналізований період. Коефіцієнт використання строкових (стабільних) депозитів нижче нормативного значення (1,0). Це свідчить про те, що банк не є кредитною організацією з накопиченою ліквідністю. Коефіцієнт клієнтської бази знизився за аналізований період.

Розрахункові показники до кінця аналізованого періоду нижче нормативного значення, що свідчить про зниження ступеня залежності від позикових коштів, тобто банк використовує потенціал зростання по валюті балансу.

Сучасні фахівці найоптимальнішою й ефективною стратегією щодо управління ліквідністю та прибутковістю визначили стратегію збалансованого управління активами і пасивами. Основними перевагами цієї стратегії є можливість максимізації прибутку за прийнятного рівня ризику, а також реалізація зваженого підходу до управління ліквідністю завдяки точнішому визначенню потреби у ліквідних коштах. Відповідно до цієї стратегії, частину очікуваного попиту на ліквідність нагромаджують у формі швидко реалізованих цінних паперів та депозитів в інших банках, а також завдяки попередньо укладеним угодам із іншими банками про відкриття кредитних ліній. Попит на ліквідні кошти задовольняють завдяки короткотерміновим позикам у партнерів. Коли ж виникає потреба у довготермінових ліквідних коштах, то її реалізують завдяки поверненню короткотермінових чи середньо термінових позик.

Для мінімізації ризику ліквідності АТ «ОТП Банк» доцільно керуватися принципом планування і прогнозування дій у випадку виникнення ризику незбалансованої ліквідності та кризової ситуації (наявність антикризового плану).

ОСОБЛИВОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ АГРАРНОГО СЕКТОРА ЗА 2011-2012 РОКИ

Аграрному сектору економіки притаманна залежність від множини ендегенних та екзогенних чинників, внаслідок чого він потребує логічно виваженої системи державної підтримки. Відповідно, державна фінансова підтримка розвитку аграрного сектора має багатоплановий характер як система політико-правових, організаційних, економічних, фінансових, соціальних, екологічних та інших дій, пов'язаних із стимулюванням розвитку сільського господарства та окремих його галузей.

Нинішній рівень прямої бюджетної підтримки потреб аграрної галузі України відзначається значною нерівномірністю (5,7 млрд грн у 2010 р.; 10,4 млрд грн у 2011 р.; 8,5 млрд грн у 2012 р. і 8,7 млрд грн в 2013 р.). Фактично виділяється менше 50% мінімальної потреби підтримки, оскільки в найближчі п'ять років необхідно виділяти 20 млрд грн щорічно, щоб зробити аграрний сектор провідною бюджетоформуючою галуззю.

Загальна динаміка рівня державної підтримки сільського господарства за останні роки відносно стабільна. При цьому пряма бюджетна підтримка має тенденцію до зниження, - у 2012 р. вона склала 45 % рівня 2008 р., коли така підтримка була найвищою. Стабільність досягається за рахунок заходів непрямой підтримки, - рахунок спеціального режиму оподаткування, який зріс з 2,4 млрд грн у 2008 році до 14,3 млрд грн у 2012 році і за рахунок низьких ставок фіксованого сільськогосподарського податку, що залишаються незмінними протягом тривалого часу і не залежать від результатів господарювання, дозволяючи товаровиробникам акумулювати значні кошти.

За підсумками господарської діяльності у аграрному секторі економіки України у 2012 р. до Зведеного бюджету від всіх підприємств надійшло понад 40 млрд грн, у тому числі від підприємств харчової промисловості 34,9 млрд грн, від сільськогосподарських підприємств - 5,0 млрд грн, що на 21 % більше 2011 року, з них 121,9 млн грн складає сплата фіксованого сільськогосподарського податку.

За інформацією державної служби статистики у розрахунку на 1 га посівних площ в Україні протягом 2011 р. сільськогосподарські виробники сплатили державі – 192,3 грн податків (без соціальних платежів), у тому числі плати за землю – 11,4 грн, фіксованого податку – 4,7 грн. Розмір орендної плати за землю – 350 грн за 1 га. При цьому від господарської діяльності товаровиробники отримали прибутку в середньому 428 грн на 1 га посівної площі.

У структурі прямої бюджетної підтримки переважають кошти спеціального фонду, - якщо у 2008 році на них припадало близько 20% бюджетного фінансування, то вже в 2011-2012 рр. - понад 80%.

Видатки державного бюджету, спрямовані на підтримку сільського господарства за останні 7 років зросли у 3,4 рази, синхронно з ростом видатків за спеціальними режимами оподаткування, що відповідає тенденції загальної суми підтримки на 1 га посівних площ. За цей же період обсяг валового виробництва сільськогосподарської продукції у постійних цінах 2010 року зріс лише на 21%, а відношення загальної суми державної підтримки до обсягу валової продукції зросло з 3,4% у 2006 році до 11,0% у 2012 році.

Ефективність виконання бюджетних програм підтримки сільського господарства за 2011-2012 рр. приведена у таблиці 1.

Таблиця 1

Ефективність виконання бюджетних програм підтримки сільського господарства за 2011-2012 рр.

Заходи бюджетної підтримки	2011		2012		2012 у % до 2011, факт
	План	Факт	План	Факт	
Міністерство аграрної політики та продовольства України	11308,16	8011,78	11356,47	8005,50	99,9
<i>Загальний фонд</i>	5486,18	5166,19	6228,00	5036,47	97,5
<i>Спеціальний фонд</i>	3903,31	1349,39	5128,47	2969,03	220,0
Апарат МАПіП	7195,16	4329,53	7036,03	4294,32	99,2
<i>Частка програм апарату у МАПіП, %</i>	63,63	54,04	61,96	53,64	-9,99
Дослідження, прикладні наукові та науково-технічні розробки	143,8	140,11	186,25	177,09	126,4
Підготовка кадрів для агропромислового комплексу	2160,92	2073,73	2901,86	2788,53	134,5
Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі	1406,27	1130,94	827,38	247,44	21,9
Заходи по боротьбі з шкідниками та хворобами	20,9	20,37	34,00	33,57	164,8
Витрати та забезпечення діяльності Аграрного фонду	445,90 14,60	235,98 14,47	765,50 26,16	230,43 25,67	51,6 175,3
Реформування та розвиток комунального господарства	7,76	7,76	7,00	0,05	0,6
Державна підтримка розвитку хмелярства, закладення молодих садів, виноградників та ягідників	556,75	306,61	1075,00	309,16	100,8
Фінансова підтримка створення оптових ринків сільськогосподарської продукції	210,00	198,00	200,00	42,12	21,3
Державна підтримка галузі тваринництва	2030,00	107,46	732,00	238,92	222,3
Інші заходи	198,26	94,1	280,88	201,34	214,0

Джерело: Звітність органів Державного казначейства про виконання Державного бюджету України

Розмір бюджетної підтримки має стабільну тенденцію до зменшення і складає близько 30 дол. США на 1 га сільгоспугідь у 2012 році, тоді як наприклад у Білорусії – переважає 150 дол. США. При цьому, держава хронічно недофінансовує заплановані видатки на заходи фінансової підтримки аграріїв із загального фонду держбюджету, навіть у тих обсягах, що плануються.

Враховуючи незначну ефективність використання бюджетних коштів протягом 2011-2012 рр., у бюджеті на 2013 рік уряд зробив спробу пом'якшити негативний ефект. Зокрема, заплановані видатки по Міністерству аграрної політики та продовольства України на 2013 рік складають 2,0% загальних видатків Держбюджету проти 3,3% у 2012 році, причому майже 45 % загального обсягу видатків здійснюється зі спеціального

фонду, що спричиняє певну ризиковість виконання запланованих показників фінансування потреб розвитку галузі. У 2013 році на фінансування видатків розвитку передбачено 1,4 млрд грн, або лише 17% аграрного бюджету, тоді як у 2012 році ці видатки складали 43%. При цьому, частка сільського господарства у загальній валовій доданій вартості залишалась на рівні 7,9-8,5%, а відношення фінансової підтримки до виручки від реалізації з 10,9% у 2008 році скоротилось до 4,2% у поточному періоді.

Загальні проблеми механізму бюджетної підтримки агропромислового виробництва наступні:

- відсутнє комплексне системне забезпечення бюджетного фінансування, розмежування поточних та стратегічних завдань, визначення пріоритетів розвитку здійснюється в режимі ситуаційного реагування;

- декларація державних пріоритетів часто не підкріплюється на рівні дій (спрямування та пропорції державного фінансування, надання пільг, впровадження правил та регуляторних механізмів);

- при визначенні пріоритетів розвитку не визначаються напрями технологічного переоснащення та параметри базових технологій;

- держава опікується функціями вирівнювання умов для форм господарювання, мало стимулює бізнес до стратегічних інтересів галузі і економіки;

- інструменти державного регулювання засобами бюджетної підтримки використовуються безсистемно;

- бюджетні програми не завжди гармоніюють з програмами інших галузей та напрямками державного й суспільного розвитку;

- бюджетні програми, як правило, не забезпечуються достатніми фінансовими ресурсами та, не маючи варіантності в механізмах реалізації, залишаються невиконаними;

- неефективно використовується ресурс місцевих органів влади в питаннях залучення, розвитку та соціальної відповідальності бізнесу (відсутність дієвих податково-бюджетних інструментів впливу, можливостей стимулювання);

- відсутня система стабільних, прозорих, зрозумілих правил (концепції) здійснення державного регулювання та бюджетної підтримки АПВ

Поліпшення стану бюджетної підтримки аграрної галузі безпосередньо пов'язане з реалізацією заходів по вдосконаленню форм підтримки, механізмів розподілу та освоєння ресурсів бюджетного фінансування, продуманої стратегії розвитку аграрного сектора. Основними заходами у цьому напрямі є: посилення регулюючої функції держави та законодавче гарантування ряду принципів для бюджетної підтримки: стійкості; адресності; гарантованості; рівнодоступності; відповідності міжнародним зобов'язанням, оскільки формування бюджету вітчизняної аграрної галузі відбувається в руслі єдиної аграрної політики ЄС.

Необхідне формування комплексної нормативно-правової бази, передусім інституційного середовища з метою: стабілізації агропромислового виробництва, забезпечення продовольчої безпеки та продовольчого забезпечення населення, захист вітчизняних товаровиробників на внутрішньому і зовнішньому ринках. Необхідно розширити законодавче поле щодо державного регулювання та бюджетної підтримки сектору та спрямувати державні програми на перспективу, зокрема «Стратегією розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року», проект Закону «Про сільське господарство» тощо.

АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ РОЗВИТКУ КОРПОРАТИВНИХ ПЕНСІЙНИХ ФОНДІВ В УКРАЇНІ

Реформування пенсійної системи України протягом останніх років є однією з головних соціально-економічних проблем національної економіки. Через демографічну кризу, безробіття, міграцію працездатних громадян за кордон, майнового розшарування населення та бідності, тінізації та макроекономічної нестабільності, заборгованості підприємств з виплати пенсійних внесків відбувається скорочення надходжень до Пенсійного фонду України. Тому нинішня пенсійна реформа України має напрям на формування системи недержавного пенсійного забезпечення у вигляді створення недержавних корпоративних пенсійних фондів, що базується на принципах самостійності, незалежності та відповідальності за планування свого життя громадянином.

Метою даної роботи є аналіз наявності недержавних пенсійних фондів та показників їх діяльності, а також дослідження корпоративних НПФ, що мають вплив на соціально-економічний розвиток національної економіки.

На сьогодні багато науковців та спеціалістів досліджують проблеми діяльності як недержавного пенсійного забезпечення, так і корпоративних пенсійних фондів: І. Новікова, Е. Лібанова, Л. Стельмахук, С. Брагін, Ю. Конопліна, О. Ткач та інші.

Недержавні пенсійні фонди є фінансовими інститутами соціального захисту у майбутньому нині працюючих. Недержавний пенсійний фонд (НПФ) – юридична особа, створена відповідно до Закону України "Про недержавне пенсійне забезпечення", що має статус неприбуткової організації, яка функціонує і здійснює діяльність винятково з метою накопичення пенсійних внесків на користь учасників пенсійного фонду з подальшим управлінням пенсійними активами і здійсненням пенсійних виплат [1].

За останні роки в Україні значного розвитку набули корпоративні пенсійні фонди, як один з видів недержавного пенсійного страхування. Корпоративні пенсійні фонди створюються однією або декількома юридичними особами-роботодавцями, до яких можуть приєднуватися роботодавці-платники.

Таблиця 1
Наявність НПФ та показники їх діяльності за 2005-2011 рр.

Показники	Роки						
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
1	2	3	4	5	6	7	8
Кількість НПФ в Україні всього,	54	79	96	110	108	101	96
1	2	3	4	5	6	7	8
з них, корпоративні НПФ	8	10	13	14	12	9	9
Частка, %	14,81	12,66	13,54	12,73	11,11	8,91	9,38
Кількість учасників НПФ (осіб) всього,	88363	193335	278687	482511	497066	569230	594638
з них, у корпоративних НПФ	8540	13510	13183	23596	20151	23770	28263
Частка, %	9,66	6,99	4,73	4,89	4,05	4,18	4,75
Вартість активів НПФ (тис. грн.) всього	31349	118634	267830	612235	857944	1144352	1386965
з них, корпоративні НПФ	8824	33878	62370	221021	349094	569094	801413
Частка, %	28,15	28,56	23,29	36,10	40,69	49,73	57,78

* складено автором на основі джерел [2;3]

Учасниками корпоративного НПФ можуть бути виключно фізичні особи, які перебувають у трудових відносинах з роботодавцями-засновниками або роботодавцями-

платниками такого фонду. Право участі у корпоративному НПФ належить усім найманим працівникам юридичної особи, що є засновником або роботодавцем-платником такого фонду.

Розглянемо зведену інформацію про наявність НПФ в Україні за період 2005-2011 роки, що подана в таблиці 1.

Результати складеної аналітичної таблиці свідчать про те, що кількість НПФ в 2011 році зросла на 42 фонди відносно 2008 року і досягла 96. Найбільша кількість НПФ налічується у 2008 році, але, можливо, через фінансово-економічну кризу та обмеження можливості реінвестування коштів, накопичених за час діяльності, їх кількість має тенденцію до зменшення. Позитивною характеристикою все ж залишається зростання кількості учасників та вартості активів НПФ, що було спричинене значною привабливістю якості пенсійних програм та чітким визначенням прав їх учасників.

У загальній структурі НПФ корпоративні пенсійні фонди в 2008 році складали 12,73% (або 14 фондів), але в 2011 році їх частка скоротилась до 9,38 % (або 9 фондів). Саме це зниження було спричинене такими факторами як фінансово-економічна криза (2008-2009 років), нечіткість нормативно-правової бази та несприятливий фінансовий стан великих підприємств України, як потенційних суб'єктів недержавного пенсійного страхування. Кількість учасників та вартість активів корпоративних НПФ з кожним роком зростає і в 2011 році досягли 28263 осіб (або 4,75 %) та 801413 тис. грн. (або 57,78%). Таке збільшення учасників та вартості активів було спричинене розробкою нової концепції корпоративної програми на підприємствах, що в результаті свідчить про певне підвищення довіри населення до корпоративних НПФ.

Успішність і ефективність впровадження корпоративних НПФ в значній мірі залежить від якості корпоративної пенсійної програми, основною метою якої є співвідношення реальних можливостей підприємства з її потребами в пенсійному забезпеченні працівників, що виходять на пенсію, і можливим соціально-економічним ефектом від її впровадження та чіткого визначення прав учасників, що обумовлюють стимулюючий або заборонний характер пенсійної програми й особливості її соціальної і кадрової спрямованості.

Отже, введення корпоративних пенсійних фондів є перспективним напрямком вдосконалення сучасної пенсійної системи України, а саме усунення несправедливості перерозподілу фінансових ресурсів на користь пільгових категорій населення в рамках солідарної системи та є важливим чинником кадрової політики.

Перелік використаних джерел:

1. Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 09.07.2003 №1057-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://npf.dfp.gov.ua>
3. Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.nssmc.gov.ua/>

Чайка Т.О., к.е.н., асистент кафедри фінансів і кредиту,
Миколаївського національного аграрного університету

ДЖЕРЕЛА ФІНАНСУВАННЯ РОЗВИТКУ АГРОЕКОЛОГІЧНИХ РАЙОНІВ

Рівень життя сільського населення на сучасному етапі, вказує на незадовільний стан соціального розвитку сільських територій, для яких нині характерні глибока демографічна криза, брак мотивації до праці, безробіття, витік трудових ресурсів, занепад соціальної інфраструктури та «вимирання» населених пунктів. У зв'язку з цим прагнення

України до інтеграції у європейське співтовариство потребує нагального коригування ситуації, що склалася на селі, та якнайскорішого прийняття рішень у цій сфері розвитку людського потенціалу України.

Однак цього не можливо досягти без високого рівня економічного розвитку сільських територій, що дозволяє в повній мірі забезпечити охорону навколишнього природного середовища, розвиток соціальних стандартів життя сільського населення, відродження самобутності та традицій українського народу, забезпечення продовольчої безпеки, відродження агроекологічного іміджу України.

Сільські території в Україні та її регіонах перебувають у стані зтяжної кризи, що насамперед характерно для складних процесів економічного та соціального розвитку: гетерогенних, поліморфних, полісистемних та поліструктурних. Складність ситуації пов'язана з недоліком власних джерел фінансування для оновлення процесу виробництва (впровадження інноваційних ресурсозберігаючих технологій, нових видів виробництва тощо). Особливо це стосується переходу від традиційного сільськогосподарського виробництва до екологічного або органічного. При цьому, альтернативним джерелом фінансування є державна підтримка, яка у 2012 р. складала 742 млн грн (100,5% від 2009 р.). В той же час, на сьогодні згідно зі ст. 33 Закону України «Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини» від 03.09.2013 р. №425-VII державна підтримка суб'єктам господарювання, що здійснюють діяльність у сфері виробництва та обігу органічної продукції (сировини), надається відповідно до [Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України»](#) від 24.06.2004 р. №1877-IV.

Доцільно відзначити, що запровадженню виробництва органічної сільськогосподарської продукції у багатьох країнах ЄС з 1989 р. сприяла державна підтримка. При цьому передбачалося, що до 2010 р. приблизно 30% земель, задіяних у сільському господарстві країн ЄС, будуть використовуватися для виробництва органічної продукції. Провайдерами такого виробництва стали "зелені" господарства, кількість яких у країнах Європейського Союзу лише за 2003-2005 рр. зросла більше, ніж удвічі, а площа земель, переведених на органічне землеробство, за аналогічний період збільшилася на 117,8 тис. га.

Ефективним є досвід Данії, в якій у лютому 2004 р. проголошено реалізацію програми «План дії II» з метою підтримки датських виробників органічних продуктів. Виділена фінансова допомога у розмірі 338 млн дол. на 2004-2009 рр. частково компенсувала витрати фермерів на виробництво органічної продукції та маркетинг. Зазначена акція охопила понад 10% датських фермерів, кількість яких протягом наступних 5 років збільшилася втричі.

Підтримка органічного сільського господарства в ЄС та сусідніх країнах включає гранти в рамках програм розвитку села, правовий захист, європейські та національні плани заходів. З метою збільшення рівня поінформованості про органічне сільське господарство в 2008 р. в ЄС було розгорнуто інформаційну кампанію – один з ключових інструментів Європейського плану заходів стосовно органічної харчової продукції та органічного сільського господарства. До того ж, більшість країн-членів ЄС мають національні плани заходів, які досить ефективно втілюються в життя.

В Україні розвиток органічного сільського господарства як окремої галузі розпочався наприкінці 90-х років XX ст., коли великі міжнародні трейдерські компанії спочатку знаходили збанкрутілі фермерські господарства. Потім іноземними сертифікаційними органами проводилася їх органічна сертифікація і продукція відправлялася на експорт. Низька якість органічних зернових на той час повністю влаштовувала замовника, оскільки в Європі тривав бум на тваринництво, а корми з України були значно дешевші. У цьому випадку власниками сертифікатів були іноземні трейдери, які до сьогодні не розкривають інформацію щодо кількості угідь, на яких вони працюють, що перешкоджає достовірному висвітленню вітчизняного ринку органічної сільськогосподарської продукції. Тому, дані про частку органічного виробництва в Україні та кількість зайнятих під органічною продукцією земель

можна зустріти лише у щорічних виданнях FiBL, однак, враховуючи вищезазначені історичні особливості розвитку ринку, ця цифра є умовною.

Отже, за даними FiBL сьогодні Україна входить до двадцятки світових країн-лідерів органічного руху, таких як США, Великобританія, Німеччина, Франція, Швеція, Швейцарія, Нідерланди. За площею сертифікованих за органічними стандартами сільськогосподарських угідь Україна протягом 2005-2011 рр. входить до десятки європейських країн (у 2011 р. – 12 місце). При загальній тенденції до скорочення площ сільськогосподарських угідь, площа угідь, сертифікованих за органічними стандартами, щорічно зростає – з 164449 га у 2002 р. до 270320 га у 2011 р. Частка сертифікованих площ серед загального обсягу сільськогосподарських угідь в Україні у 2011 р. склала майже 0,7% проти 0,4% у 2002 р. При цьому, Україна займає перше місце в східноєвропейському регіоні щодо сертифікованої площі органічних сільськогосподарських угідь, спеціалізуючись переважно на виробництві зернових, зернобобових та олійних культур. Окрім того, в Україні сертифіковано 280 тис. га дикоросів. В Україні у 2011 р. зареєстровано 155 операторів органічного виробництва (за даними Федерації органічного руху України у 2012 р. – 164, а до кінця 2012 р. – очікувалося понад 170), що становить 0,05% від загальноєвропейського рівня (незмінна з 2008 р.) і відповідає 33 місцю серед 44 країн Європи, де розвивається органічне агровиробництво.

В той же час, важливість розвитку сільських громад, реалізація перспектив формування економіки сільських територій визнана на рівні держави та місцевої влади. В Україні понад 28 тис. сільських населених пунктів, в яких проживає третина населення. У сільськогосподарському виробництві зайнято майже 5 млн осіб, що становить 34% від загальної кількості населення, яке проживає в сільській місцевості. Отже, створення сучасних умов життя на селі в соціальному, культурному і духовному розумінні – має бути пріоритетним завданням для місцевої влади. Орієнтиром для державної регіональної політики в Україні повинен стати комплексний і збалансований розвиток сільських територій.

У зв'язку з цим заслуговує на увагу досвід Котелевського району Полтавської області, на базі якого планується створити єдиний в Україні універсальний агроекологічний район. Дотримання екологічних ідей у сільському господарстві, наявні природні ресурси і економічні можливості цього району дозволяють трансформувати його в універсальний агроекологічний район.

Так, наші дослідження показали, що найбільшим джерелом фінансування соціально-економічного розвитку району на 2013-2014 рр. є інші джерела – понад 72% (388045,1 тис. грн), тоді як з державного бюджету планується залучити 23,9% (127030 тис. грн). Частка фінансування з бюджетів інших рівнів є незначною – 0,3-2%. При цьому структура видатків за напрямками фінансування свідчить про соціальний напрям розвитку району, оскільки понад 56% витрат передбачається виділити на соціальний розвиток, а 43% – на економічний.

Розвиток сільськогосподарського виробництва в Котелевському районі відбуватиметься в умовах реалізації державної, регіональної та місцевої політики пріоритетного розвитку агропромислового комплексу. Передбачається, що фактором розвитку тваринницької галузі сільськогосподарського виробництва стане підвищення економічної ефективності виробництва, збільшення чисельності поголів'я великої рогатої худоби шляхом будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів.

Чинниками зростання галузі рослинництва стануть підвищення рівня продуктивності праці сільськогосподарських виробників внаслідок впровадження новітніх методів обробітку ґрунту, використання якісного насіннєвого матеріалу, дотримання оптимальних строків посіву сільськогосподарських культур та збору урожаю, оновлення активної частини основних фондів.

В той же час, доцільним є залучення інвестицій для розробки та впровадження технологій вторинної переробки відходів, використання альтернативних видів енергії.

Сільськогосподарським виробникам необхідно використовувати екологічні й органічні методи виробництва продукції, що характеризується зростаючим внутрішнім і зовнішнім попитом. Це у свою чергу дозволить створити нові робочі місця, зменшити чисельність безробітних та підвищити рівень життя сільського населення.

Таким чином, можна виділити наступні джерела фінансування розвитку агроекологічних районів:

- 1) доходи районного бюджету: податкові, неподаткові, доходи від операцій з капіталом, трансферти;
- 2) інвестиції: капітальні, фінансові, прямі іноземні, венчурні;
- 3) кредити фінансових установ: короткострокові, довгострокові;
- 4) благодійництво: благодійні внески, гранти, дарунки, кошти на виконання цільових заходів.

Отже, сьогодні розвиток сільських територій повинен ґрунтуватися на перспективних тенденціях у виробництві з урахуванням еко-соціо-економічних складових. При цьому, прикладом для наслідування щодо успішного впровадження та реалізації заходів розвитку на засадах стійкого розвитку є Котелевський район Полтавської області.

ЧЕРЕДНИЧЕНКО Т.Г., студентка,
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля

ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ АТ «ОТП БАНК»

АТ «ОТП БАНК» здійснює діяльність на підставі законодавчих і нормативних актів, що регулюють банківську діяльність в Україні. Зазначені ліцензії та дозвіл дозволяють банку здійснювати всі операції, передбачені нормами статті 47 Закону України «Про банки і банківську діяльність».

Державне регулювання діяльності банку здійснюється Національним банком України у таких формах:

I. Адміністративне регулювання:

- 1) реєстрація банків і ліцензування їх діяльності;
- 2) встановлення вимог та обмежень щодо діяльності банків;
- 3) застосування санкцій адміністративного чи фінансового характеру;
- 4) нагляд за діяльністю банків;
- 5) надання рекомендацій щодо діяльності банків.

II. Індикативне регулювання:

- 1) встановлення обов'язкових економічних нормативів;
- 2) визначення норм обов'язкових резервів для банків;
- 3) визначення процентної політики;
- 4) рефінансування банків;
- 5) кореспондентських відносин;
- 6) управління золотовалютними резервами, включаючи валютні інтервенції;
- 7) операцій з цінними паперами на відкритому ринку;
- 8) імпорту та експорту капіталу.

Відповідно до статті 36 ЗУ «Про банки та банківську діяльність» банки зобов'язані формувати резервний фонд на покриття непередбачуваних збитків по всіх статтях активів та позабалансових зобов'язаннях. Розмір відрахувань до резервного фонду має бути не менше п'яти відсотків від прибутку.

На сьогоднішній день, позитивним є те, що у разі, коли діяльність банку може створювати загрозу інтересам вкладників та інших кредиторів банку, Національний банк

України має право вимагати від банку збільшення розміру резервів щорічних відрахувань до них.

ЧЕРНИЧКО С.Ф., к.е.н., доцент
кафедри товарознавства та комерційної діяльності,
Ужгородський торговельно-економічний інститут КНТЕУ

ПРОБЛЕМИ СТАНОВЛЕННЯ ВАЛЮТНОГО КУРСУ В УКРАЇНІ

Дослідження проблем коливань валютного курсу національної грошової одиниці та причин їх виникнення залишаються і будуть залишатися актуальними в умовах інтеграції економіки України до світової економіки.

Вивчення впливу різноманітних чинників на валютний курс є завданням неординарним, вирішення якого дозволяє виявляти приховані механізми та зробити припущення відносно майбутньої корекції валютного курсу певної країни по відношенню до валюти іншої країни або групи країн.

Проблемі дослідження становлення валютного курсу та можливості його зміни під дією різних економічних та неекономічних чинників приділяється увага в працях багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, а саме П. Самуелсона, С.Фішера, Стенлі Л. Брю, В. Геєця, А. Гальчинського, Б. Данилишина, В. Пинзеника, С. Панчишина та багатьох інших.

Як зазначає О. В. Дзюблук: «Валютний курс...виступає у ролі головного «номінального якоря» при реалізації монетарної політики НБУ» [1, с. 324]. Валютний курс – це глибинний індикатор який відображає стан економіки країни і залежить від багатьох різноманітних показників. Здебільшого вважається, що на його величину впливають лише економічні показники: стан торговельного балансу; попит і пропозиція валюти на ринку; загальний стан платіжного балансу; рівень та динаміка інфляційних процесів; грошово-кредитна політика національного банку (грошова база, облікова ставка, величина золотовалютних резервів та ін.); економічна політика уряду; бюджетний дефіцит та ін.

Окрім зазначених на валютний курс впливають різноманітні процеси, що відбуваються в суспільстві: політична ситуація (вибори, суспільні протести, соціальні збурення, нерозвиненість політичних інституцій); екологічний стан довкілля; суспільні очікування політичних чи економічних змін; стан та розвиненість фінансових інституцій; інтегрованість країни у світову господарську систему та ін.

Тобто, можна зробити висновок, що валютний курс – показник який формується під впливом багатьох чинників і, за відсутності вираженої та чіткої державної економічної політики щодо його регулювання, рівень його коливань характеризується високою амплітудою.

В сучасних умовах розвитку української економіки товарний експорт та імпорт є головними чинниками, які впливають на попит і пропозицію іноземної валюти на внутрішньому ринку, а також на формування валютного курсу. Залежність між станом торговельного балансу та зміною валютного курсу за період 2005–2011 рр. наведена в табл. 1.

Як бачимо, за період 2005-2011 рр. спостерігається тенденція до перевищення темпів приросту імпорту над експортом. Позитивне значення балансу спостерігається тільки у 2005 році, коли експорт переважав імпорт на 671 млн. дол., але це є скоріш виключенням ніж правилом. Валютний курс значно змінився тільки у 2008 році, з 505 грн. за 100 доларів США на початок року до 770 грн. за 100 дол. США на кінець року.

Розіб'ємо досліджуваний період 2005-2011 рр. на два півперіоди: 2005-2008 рр. і 2008-2011 рр.:

1. За період 2005-2008 рр. сальдо зовнішньоторговельного балансу змінилося з позитивного (671 млн. дол.) на початок періоду, до негативного (-14350 млн. дол.) на кінець періоду. Валютний курс стабільний (512,47 – 505 грн. за 100 дол. США) до середини 2008 року, після чого відбулася значна корекція валютного курсу у бік збільшення до 770 грн. за 100 дол. США. Зовнішньоторговельний баланс на кінець 2007 року становив мінус 8152 млн. дол.

2. Після девальвації гривні з 505 грн. за 100 дол. США у 2007 році до 770 грн. за 100 дол. США у 2008 році зовнішньоторговельний баланс покращився з (-14350) млн. дол. США на кінець 2008 року до (-1953) млн. дол. США на кінець 2009 року. У наступні два роки стан торговельного балансу погіршувався (-3984 млн. дол.) у 2010 році і (-8918 млн. дол.) у 2011 році. Валютний курс за 2009-2011 роки залишався майже незмінним (796,17 - 798,98 грн. за 100 дол. США).

Таблиця 1

Показники зовнішньоторговельного балансу, золотовалютних резервів та офіційного курсу гривні до долара США

Показники	2005р.	2006р.	2007р.	2008р.	2009р.	2010р.	2011р.
Експорт товарів і послуг (млн. дол. США)	44378	50239	64001	85612	54253	69255	88844
Імпорт товарів і послуг (млн. дол. США)	-43707	-53207	-72153	-99962	-56206	-73239	-97762
Баланс товарів та послуг (млн. дол. США)	671	-3068	-8152	-14350	-1953	-3984	-8918
Резервні активи (млн. дол. США)	-10425	-1999	-8980	-1080	5654	-8460	2455
Офіційні резервні активи на кінець періоду (млн. дол. США)	19391	22358	32479	31543	26505	34576	31795
Офіційний курс до долара США на кінець періоду (грн. за 100 дол. США)	512,47	505,00	505,00	770,00	798,50	796,17	798,98

Джерело: Статистичні данні Національного банку України [2] та Державної служби статистики України [3]

Підсумовуючи вище проведене дослідження можна зробити такі висновки:

1. При збереженні або поглибленні негативних диспропорцій між величиною експорту та імпорту девальвація гривні є неминучою. Це лише справа часу.

2. Чим довше утримуватиме Національний банк України курс гривні на рівні 8 грн. за 1 доллар США, при зростаючому від'ємному торговельному балансі, тим болючіше може бути падіння національної валюти.

3. Помірна, передбачувана девальвація гривні є найбільш прийнятним варіантом вирішення проблеми балансування торговельного балансу в короткостроковому періоді.

4. Девальвація гривні знижуватиме рівень життя населення та створюватиме додатковий тиск на бюджет.

5. Надходження позичкового або спекулятивного капіталу в країну від нерезидентів, не вирішує проблему валютного курсу, а лише відтерміновує її вирішення. В той же час, необхідно відмітити, що посилення кризових явищ у світі може

спровокувати погіршення економічної кон'юнктури в країні, що призведе до миттєвого виведення іноземного капіталу і як наслідок значної девальвації гривні (Що ми і бачили в 2008 році і це при значній підтримці МВФ. Співробітництво з МВФ на даний момент припинено через невиконання попередніх домовленостей та вимог).

6. Без вирішення комплексних системних проблем в економіці питання стабільного ринкового курсу не може бути вирішене в довгостроковій перспективі.

Перелік використаних джерел:

1. Дзюблук О. В. Проблеми реалізації валютної політики в умовах трансформаційних змін економіки України / О. В. Дзюблук // Журнал Європейської Економіки. – Т. : ТДНУ, 2006. – № 3. – С. 317-325.
2. Статистичні данні Національного банку України // www.bank.gov.ua
3. Статистичні дані Державної служби статистики України www.ukrstat.gov.ua
4. Пинзеник В. Прихована девальвація йде вже давно // http://economics.lb.ua/interview/2012/09/21/171535_pinzenik_prihovana_devalvatsiya.html
5. Петрик О. Перехід до більшої гнучкості обмінного курсу – виклик часу // Вісник НБУ. – 2005. – №6. – С.4-11.

ЧЕРНИЧКО Т.В., д.е.н., доцент,
завідувач кафедри обліку та фінансів,
Мукачівський державний університет

ОСНОВНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ КРЕДИТНИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ

Світова фінансово-економічна криза продемонструвала глобальну нестабільність економічного розвитку та тісний взаємозв'язок між процесами, які відбуваються в грошовому та реальному секторах економіки. Відповідно, все більше західних та вітчизняних економістів наголошують на необхідності пошуку причин дестабілізації економічних процесів саме в сфері фінансових і кредитних відносин.

Серед вітчизняних і російських учених, які досліджували особливості та проблеми формування оптимальних кредитних відносин, а також аналізували їх вплив на характеристики економічного розвитку, можна виділити роботи Алексєєва І. В., Василика О. Д., Вовчак О. Д., Крупки М. І., Лисицького В. І., Луніної І. О., Лютого І. О., Львовичкіна С. В., Опаріна В. М., Савлука М. І., Суторміної В. М., Федосова В. М., Філіпенка А. С., Шаблістої Л. М., Шевчука В. О., Юрія С. І. та ін.

Умовою виникнення кредитних відносин є нерівномірність руху основних і оборотних засобів в процесі суспільного виробництва, що призводить до виникнення тимчасового дефіциту цих засобів у одних економічних суб'єктів та тимчасового надлишку в інших. При цьому вивільнення ресурсів та додаткова потреба в них, як правило, не співпадають за обсягами та часом утворення, кількістю тощо. Процес акумуляції тимчасово вільних ресурсів та їх перерозподіл на тимчасове використання і формує основу для виникнення кредитних відносин.

Основними характеристичними ознаками кредитних відносин є: їх виникнення на стадії перерозподілу кінцевих доходів; формування на засадах повернення і з виплатою відсотків; вплив на структуру та обсяги грошових потоків і кон'юнктуру економіки країни. Ці ознаки обумовлені необхідністю безперервного кругообігу ресурсів в межах економічної системи і, саме тому, кредитні відносини виступають чинником ефективного (або неефективного) використання фінансових ресурсів для потреб виробництва, торгівлі та споживання.

Кредитні відносини – це специфічна частина грошових відносин, яка пов'язана зі створенням та використанням позикового капіталу. Вони характеризують «...специфічні

економічні відносини, пов'язані з акумулюванням тимчасово вільних ресурсів (матеріальних благ, товарів і послуг, грошових зобов'язань, фінансових коштів), наданих кредитором боржникам на умовах добровільності, терміновості, платності і зворотності» [1; с. 252].

В основу кредитних відносин закладено процес надання вартості (в грошовій або товарній формах) у позику і повернення її разом із певним відсотком. «Кредит – це економічні відносини між юридичними та фізичними особами і державою з приводу перерозподілу вартості на засадах повернення і з виплатою відсотків» [2, с. 128].

Формування кредитних відносин пов'язане з існуванням кредитної системи – сукупності кредитних інституцій (банків та інших фінансових структур), діяльність яких пов'язана з залученням певних позичкових ресурсів з метою спрямування отриманих фінансових ресурсів на розвиток товарного ринку країни (товарний кредит) та на формування інвестиційних ресурсів для розвитку підприємницького сектору національної економіки (інвестиційний кредит). Ці кредитні установи забезпечують функціонування специфічного кредитного механізму, який включає основні принципи кредитування, кредитне планування та управління кредитом, умови та методи кредитування, способи його кількісного регулювання.

У розвитку кредитних відносин в Україні за час незалежності можна виділити щонайменше три періоди:

Період I – 1991 – 1992 рр. – період становлення нового типу кредитних відносин на базі соціалістичних форм і видів кредитування. Зростання обсягів наданих кредитів відбувається шляхом розширенням переліку суб'єктів кредитних відносин, в умовах відсутності досвіду ринкових відносин з позичальниками та сформованого правового поля. Саме в цей період «...відновлюється істинна сутність кредиту як самостійної економічної та базової категорії в кредитному механізмі, припиняється безповоротне фінансування видатків бюджету, надання кредитів збитковим господарствам, а також на цілі, які не відповідають внутрішній природі кредиту і принципам комерційної діяльності» [3; с. 38].

Період II – 1993 – 1999 рр. – період значного зменшення обсягів наданих кредитів та перехід до товарної форми кредитування. У лютому 1993 р. Національний банк України затвердив Порядок проведення банками операцій з векселями, яким було встановлено особливості застосування комерційного кредиту в Україні. У цей період практично призупиняється довгострокове інвестиційне кредитування. Фінансовий стан як суб'єктів господарювання, так і комерційних банків погіршується. На фоні зростання попиту на кредити це призводить до зростання відсоткових ставок. Найкритичнішого стану ситуація в банківській системі набуває в 1996 році у період фінансової кризи.

Період III – з 2000 року – період динамічного зростання обсягів кредитування в економіці України. Відбувається процес відновлення інвестиційного кредитування. Пік обсягів кредитів, наданих комерційними банками, – 2006 – 2008 рр. У цей період зростання кредитного портфеля відбувається на 60-80 % щорічно (у 2006 році – на 72 % від попереднього року, у 2007 році – на 80 %, 2008 році – на 63 %). При цьому в структурі наданих кредит переважає частка кредитування юридичних осіб – 60-94 %. Значне зростання обсягів кредитних ресурсів в 2008 р. пов'язане з переоцінкою кредитів в іноземній валюті внаслідок девальвації гривні. Саме на даному етапі формується система парабанківських кредитних установ.

Обсяг кредитів, наданих банками України за період 2007-2012 рр. відображає стійку тенденцію до зростання (крім 2009 року в якому відбулося зменшення на 10727 млн.грн. або на 1,5% в порівнянні з 2008 р.) (табл. 1).

Значне зростання обсягів кредитів у 2008 р. (на 72% в порівнянні з 2007 р.) викликане ліберальною політикою НБУ та комерційних банків, а також доступом до дешевих зовнішніх кредитних ресурсів.

Таблиця 1. Динаміка кредитів, наданих банками України, 2007-2012 рр.

Роки	Кредити, млн. грн.	Абсолютний приріст, млн. грн.		Темп приросту, %	
		Ланцюговий	Базисний	Ланцюговий	Базисний
2007	426867	-	-	-	-
2008	734022	307155	307155	72,0	72,0
2009	723295	-10727	296428	1,5	69,4
2010	732823	9528	305956	1,3	71,7
2011	801809	68986	374942	9,4	87,8
2012	815142	13333	388275	1,7	91,0

Джерело: Національний банк України [4]

Досить полемічним є питання виділення споживчого та інвестиційного кредитування як чинників впливу на економічну кон'юнктуру. Безперечно, якщо кредитування спрямовується переважно у сферу виробництва та інвестування, то низький рівень споживчого попиту або його переспрямування на товари іноземного виробництва, дестабілізує як реальний сектор економіки країни, так і її валютний ринок. З іншого боку, в умовах недостатнього рівня розвитку товарного ринку країни, зростання обсягів споживчого кредитування, а особливо в іноземній валюті, спричиняє значний інфляційний та девальваційний вплив.

Важливою проблемою споживчого кредитування є занадто оптимістичне оцінювання населенням власних доходів майбутніх періодів (перманентного доходу). Це створює серйозну загрозу для банківської системи країни і може призвести до погіршення динаміки ВВП.

Пропорції між інвестиційним та споживчим кредитуванням залежать від багатьох чинників і є специфічними для кожної країни, навіть на стадії розвитку економіки. Так частка кредитів населенню в сукупних активах комерційних банків США в 2010 р. становила 16,4 % [5], Німеччини – 15 %, Англії – 18 %. В Україні кредити, надані фізичним особам, становили 5,5% від загального обсягу в 2001 р. та 38,2 % – у 2008 р. Саме в цей період, 2008 – 2010 рр., відбувається і значне прискорення темпу інфляції в країні, що дозволяє зробити висновок про негативний вплив зростання рівня споживчого кредитування на розвиток української економіки.

Перелік використаних джерел:

1. Кредитование и риски / Денисенко М. П., Домрачев В. М., Кабанов В. Г., Игнатенко А. В., Чигирин К. А. – К.: Изд. дом «Профессионал», 2008. – 480 с.
2. Сакс Дж., Пивоварський О. Економіка перехідного періоду. Уроки для України. – К.: Основи, 1996. – 345 с.
3. Гуцал І. Мотиваційні фактори у забезпеченні ефективності кредитування // Банківська справа. – 2002. – №3. – С. 38-45.
4. Кредити, надані депозитними корпораціями (крім Національного банку України) [Електронний ресурс]: Національний банк України. – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=57897
5. Активи та зобов'язання комерційних банків в Сполучених Штатах / Федеральна Резервна Система США // <http://www.federalreserve.gov/releases/h8/current/default.htm>

АУДИТ ГРАНТІВ – ВАЖЛИВА СКЛАДОВА У ДОСЯГНЕННІ МЕТИ ПРОЕКТУ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ УКРАЇНИ

Розвиток сучасних ринкових відносин та ускладнення управління призводить до появи нових та модернізації існуючих структурних елементів фінансової системи, що дозволяє адекватно реагувати на зміни зовнішнього середовища та реалії економічного життя.

Поступове підвищення рівня життя сприяє посиленню значення третього сектора економіки, який стає повноцінним учасником відносин «суспільство-влада».

Об'єктивно наявність високого рівня розвитку економіки передбачає ефективний третій сектор економіки. Такий сектор не тільки забезпечує формування громадянського суспільства та його інститутів, але й здійснює контроль за фінансовою діяльністю держави, покращує взаємодію інших важливих сфер життєдіяльності.

Тому, залучення фінансових ресурсів до цього сектора економіки та його підтримка є важливим завданням сучасної держави. Вагому підтримку громадським організаціям забезпечують гранти щодо фінансування певних програм або проектів.

Грант – це можливість здійснення фінансового забезпечення для виконання певного проекту, який є пріоритетним для грантодавця та реалізація якого співпадає з метою діяльності громадської організації. Але важливим елементом будь-яких фінансових відносин є контроль. Тому для забезпечення недопущення зловживань з боку громадської організації є необхідним аудит грантових проектів.

Проведення такого аудиту потрібно передбачити в бюджеті проекту, фінансування якого планується здійснювати за кошти Гранту.

Обрання аудиторських фірм, що будуть здійснювати аудит, необхідно через тендерні процедури, особливо там, де суми аудиторської винагороди є суттєвою.

Проведення такого аудиту забезпечить:

1. для громадської організації:

- підвищення довіри до їх діяльності;
- контроль за фінансово-господарською діяльністю в частині виконання проекту;
- виявлення можливих помилок з врахуванням людського фактору;
- можливість консультування у досвідчених фахівців з приводу особливостей

законодавства чи дії міжнародних нормативно-правових актів (передбачається у договорі або в завданні грантодавця).

2. для грантодавця:

- підтвердження достовірності звітності з виконання проекту;
- впевненість у ефективності витрачених грантових коштів та у досягненні мети проекту;

- аналіз помилок та недоліків, що можуть бути зазначені у звіті та їх співставлення з міркуваннями громадської організації.

3. для суспільства:

- ефективну ланку контролю в структурі перерозподілу фінансових ресурсів;
- впевненість у досягненні мети проекту;
- підвищення довіри до діяльності громадських організацій, а відтак формування

позитивного іміджу суб'єктам третього сектору економіки.

Забезпечення контрольної складової (в даному випадку аудиту) є необхідним у будь-яких фінансових відносинах, а особливо у таких складних як відносини з приводу виконання і фінансування проектів з коштів гранту.

Це призводить до загального позитивного ефекту для суспільства, аудиторської професії, громадських організацій та держави. Остання, в свою чергу, буде впевнена у

формуванні середовища взаємоконтролю та дотримання законності, а також стимулюванні розвитку інститутів суспільства.

Інститут аудиту в цілому буде підтримуватись такими замовленнями, що в подальшому сформує відповідну національну практику.

В цілому професійний рівень до якісного виконання таких завдань вітчизняними аудиторами вже досягнуто. Вони здійснюють свою діяльність на підставі Міжнародних стандартів аудиту, для аудиту грантових проектів – Міжнародних стандартів супутніх послуг, що прийняті та затверджені Міжнародною федерацією бухгалтерів.

Євроінтеграційні прагнення України тільки будуть збільшувати підтримку Євросоюзу такого важливого сектору економіки, тому актуальність проведення аудиту грантів на цьому фоні тільки посилюється. Крім, того імплементація європейського законодавства та 43 директиви ЄС дозволять якісно проводити аудит доходів проекту та напрямків його витрат в межах затвердженого кошторису з врахування вимог грантодавця та європейської практики.

Отже, формування та взаємодія ринкових інститутів забезпечує загальний корисний ефект від діяльності громадської організації та виконання грантових проектів в якому інституту аудиту належить роль арбітра по захисту як інтересів суспільства, так і грантодавця.

Проведення аудиту грантів є важливою складовою та відповідає сучасному рівню розвитку економічних відносин.

СЕКЦІЯ 7.

ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ФІНАНСОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛІНГУ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

БАГРИНА М.О., студентка,
Миколаївський національний аграрний університет

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ ШЛЯХОМ ВПРОВАДЖЕННЯ ДІСВОЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

В ринкових умовах, що характеризуються високою невизначеністю і нестабільністю зовнішнього середовища важливе значення має ефективне управління діяльністю аграрних підприємств. Багато вітчизняних аграрних підприємств припиняє свою діяльність через нестабільність в економіці, істотність податкового тиску, зниження своєї конкурентоспроможності та через нездатність керівного персоналу приймати оптимальні управлінські рішення. Тому вагомим поштовхом для покращення результатів функціонування аграрного підприємства є формування системи внутрішнього контролю та оцінювання рівня її ефективності. Процес даної оцінки внутрішнього контролю діяльності аграрних підприємств є важливим компонентом діагностики та моніторингу на аграрних підприємствах. Проте потребують детального вивчення проблеми відсутності практичного досвіду в осіб, відповідальних за її організацію та законодавчих актів, які регулювали б процес організації системи внутрішнього контролю на підприємствах.

Метою даного дослідження є окреслення області розв'язання складних та суперечливих питань забезпечення ефективної системи внутрішнього контролю аграрних підприємств за допомогою вирішення низки нормативно-правових, організаційних та інституційних питань відповідно до чинного законодавства.

Організація діяльності будь-якого аграрного підприємства відбувається за допомогою операційної (організаційної) системи та системи контролю. Система контролю складається з політики, процедур, правил, інструкцій, бюджетів, системи обліку та звітності. Вона спрямована на створення необхідних передумов і підвищення ймовірності досягнення поставлених цілей аграрними підприємствами. Організаційна система та система контролю тісно переплітаються і не існують окремо одна від одної.

Внутрішній контроль – це процес, спрямований на досягнення стратегічних довгострокових цілей компанії, що і є результатом дій керівництва з планування, організації, моніторингу діяльності компанії в цілому та її окремих підрозділів.

Для підвищення ефективної діяльності аграрних підприємств необхідно:

1) чітко окреслити та задокументувати завдання в цілому та кожного з її структурних підрозділів зокрема, побудувати відповідну систему організації управлінського апарату;

2) забезпечити функціонування ефективної системи документування та звітності, розподілу повноважень, авторизації, моніторингу поточної діяльності.

Основними цілями організації системи внутрішнього контролю в аграрних підприємствах є [2]:

- 1) забезпечення і дотримання ефективної діяльності на підприємстві;
- 2) забезпечення дотримання політики керівництва кожним працівником;
- 3) забезпечення збереження майна підприємства, виявлення провин та зловживань.

Система внутрішнього контролю нерозривно пов'язана з двома видами бухгалтерського обліку. Виходячи з цього, доцільно розрізняти дві системи:

- систему внутрішнього фінансового контролю;
- систему внутрішнього управлінського контролю.

Побудова системи внутрішнього контролю базується на наступних основних принципах [5]:

- 1) спрямованість системи внутрішнього контролю на досягнення фінансової стратегії підприємства;
- 2) багатофункціональність внутрішнього контролю;
- 3) орієнтованість внутрішнього контролю на кількісні показники;
- 4) відповідність методів внутрішнього контролю специфіці методів фінансового аналізу і фінансового планування;
- 5) своєчасність, простота і гнучкість побудови системи внутрішнього контролю;
- 6) економічна ефективність впровадження внутрішнього контролю на підприємстві.

Ступінь складності внутрішнього контролю повинен відповідати організаційній структурі підприємства, чисельності персоналу, розгалуженості мережі філій і підрозділів, ступеню централізації бухгалтерського обліку та іншими характеристиками підприємства в цілому. Система внутрішнього контролю складається безпосередньо з органів контролю, тобто органів, заснованих в організації з метою здійснення внутрішніх перевірок, ревізій. Це можуть бути служби внутрішнього аудиту, контрольно-ревізійний відділ, інвентаризаційне бюро або навіть стороння організація, покликана здійснювати постійний внутрішній контроль на фірмі на договірних засадах.

Об'єктами внутрішнього контролю є цикли діяльності організації – цикли постачання, виробництва і реалізації. Фінансова звітність повно та достовірно відображає господарські процеси, дає правильне й об'єктивне уявлення про підприємство в цілому [4].

При здійсненні внутрішнього контролю використовуються такі методи, як [1]:

- 1) бухгалтерський фінансовий облік (рахунки і подвійний запис, інвентаризація та документація, балансове узагальнення);
- 2) бухгалтерський управлінський облік (виділення центрів відповідальності, нормування витрат);
- 3) ревізія, контроль, аудит (перевірка документів, перевірка арифметичних розрахунків, перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, інвентаризація, усне опитування персоналу, підтвердження і простежування);
- 4) теорія управління.

Всі ці методи інтегруються в єдину систему і використовуються з метою управління аграрними підприємствами.

У сучасних умовах аграрних підприємств поступово входить нове поняття – "еккаунтинг" (accounting), в основі її лежить рахівництво – ведення бухгалтерського обліку у відповідності із загальноприйнятими нормами. За допомогою рахівництва створюється інформаційна база, необхідна для управління підприємством. Професійна діяльність, пов'язана з формуванням цієї інформаційної бази, і називається еккаунтинг.

Зовнішній і внутрішній види контролю об'єднуються спільною метою, що полягає в правильному і своєчасному відображенні господарських операцій у бухгалтерському обліку і звітності, законності господарських операцій і їх доцільності для підприємства. Дані внутрішнього контролю допомагають керівництву підприємства та іншого управлінського персоналу отримувати оперативну інформацію про відхилення від нормальних умов здійснення господарських операцій, а дані зовнішнього контролю – забезпечувати інформацією як про допущені протягом звітного періоду помилки та порушення, так і про недоліки організації самого внутрішнього контролю зовнішніх користувачів інформації [3].

Таким чином, внутрішній контроль покликаний організувати структуру контролю, а також підтримувати її в такому стані, щоб в кожний момент часу вона відповідала цілям аграрного підприємства. Він виступає одним із факторів ефективності діяльності аграрних підприємств. Якісна оцінка роботи системи внутрішнього контролю повинна базуватись на правильному розумінні сутності, визначенні адекватних завдань, функцій, об'єктів, а

також факторів, від яких залежить ефективність її роботи. На аграрних підприємствах повинні розроблятися стандарти системи внутрішнього контролю з урахуванням їх галузевої належності, враховуючи досвід зарубіжних управлінців. Також повинні враховуватись фактори, що визначають особливості побудови та існування контролю на підприємстві.

Перелік використаних джерел:

1. Бутинець Т.А. Методологія господарського контролю / Т.А. Бутинець // Облік і фінанси АПК. — 2010. — № 3. — С. 92-99.
2. Ковтун Т.В. Система внутрішнього контролю як невід'ємний елемент операційної системи підприємства / Т.В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. — №6. — 2009. — С. 164—170.
3. Кузик Н.П. Внутрішній контроль як основа ефективної діяльності сільськогосподарських підприємств / Н.П. Кузик // Економіка АПК. — №5. — 2011. — С. 29—33.
4. Рагуліна М.М. Необхідність внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств / М.М. Рагуліна // Облік і фінанси АПК. — 2012. — № 7. — С. 44-50.
5. Сагайдак Р.А. Організація внутрішнього аудиту і оцінка його ефективності в сільськогосподарських підприємствах / Р.А. Сагайдак // Облік і фінанси АПК. — 2011. — № 1. — С. 88-92.

ВАРЕНИК В.М., к.е.н., доц.,
Дніпропетровський університет ім. А. Нобеля

СУЧАСНИЙ СТАН ФУНКЦІОНАЛЬНОГО РОЗПОДІЛУ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ГРОШОВИМИ ПОТОКАМИ В УКРАЇНІ

У сучасних наукових і практичних публікаціях, присвячених проблемам грошового обігу, значний акцент науковці роблять на моделі сукупного грошового обігу.

З огляду спеціальної літератури спостерігається, що вчені досліджують питання стосовно моделі сукупного грошового обігу, в якому приймає участь уряд або держава. Але уряд і держава є словами синонімами. Тому важливим є дослідження питання стосовно обігу грошей серед державних органів влади, так як саме цей сегмент в грошовому обігу розглянуто недостатньо. Вчені вказують, що основними суб'єктами грошового обігу виступають уряд, фірми, сімейні господарства та центробанк.

Отже, актуальним є дослідження питання стосовно участі кожного з органів державної влади в моделі руху грошових коштів країни.

Згідно попереднього дослідження функцій органів державної влади, зобразимо сучасний стан функціонального розподілу державного управління грошовими потоками України.

Управління — це діяльність, пов'язана з впливом керуючого суб'єкта на керований об'єкт з метою досягнення певних результатів. Управління притаманне всім сферам людської діяльності, в тому числі економічній і фінансовій. Управління фінансами — це складова частина управління економікою, його здійснює спеціальний апарат з допомогою специфічних прийомів і методів.

Наступним етапом розглянемо взаємозв'язок органів державної влади при русі грошових коштів за етапами управління.

Вчені виокремлюють чотири етапи політики управління грошовими потоками:

Етап 1. Планування грошових потоків.

Етап 2. Організація грошових потоків.

Етап 3. Реалізація грошових потоків.

Етап 4. Контроль грошових потоків.

Державні органи влади приймають участь в управлінні грошовими потоками країни, але відповідно до функцій, які вони виконують їх можна поділити за відповідними етапами управління (рис. 1).

З боку управління грошовими потоками і участі в грошових потоках країни державні органи можна розділити згідно етапів управління грошовими потоками: державні органи які займаються плануванням грошових потоків, державні органи які займаються організацією грошових потоків, державні органи які займаються реалізацією руху грошових потоків та державні органи які займаються контролем руху грошових потоків в країні.

Так на етапі планування грошових потоків основними органами, які займаються плануванням руху грошових коштів є: Верховна Рада України, Кабінет міністрів України, Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державна податкова адміністрація України.

На етапі організації грошових потоків основними органами, які займаються організацією руху грошових коштів є: Кабінет міністрів України, Міністерство фінансів України, Державне казначейство України та Національний банк України.

На етапі реалізації грошових потоків основними органами, які займаються реалізацією руху грошових коштів є: Верховна рада України, Кабінет міністрів України, Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державне казначейство України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку України, Фонд державного майна України та Митна служба України.

На етапі контролю грошових потоків основними органами, які займаються контролем руху грошових коштів є: Верховна Рада України, Міністерство фінансів України, Рахункова палата України, Державне казначейство України, Головне контрольно-ревізійне управління України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку України, Національний банк України, Державна податкова адміністрація України, Антимонопольний комітет України та Митна служба України.

Таким чином, згідно представленого розподілу спостерігається, що практично всі органи державної влади приймають участь у плануванні, організації, реалізації та контролі грошових потоків в країні. Тільки за умови постійної взаємодії органів державної влади можливо дістатись головної мети управління грошовими потоками країни – забезпечення фінансової рівноваги та стабільної платоспроможності країни, шляхом оптимізації грошових потоків за надходженнями та видатками та їх синхронізації в часі. А налагоджена політика регулювання в країні призведе до ефективної діяльності суб'єктів господарювання.

ВИШЕНСЬКА Л.М., студентка,
Миколаївський національний аграрний університет

ОСОБЛИВОСТІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ДЕБІТОРСЬКОЮ ЗАБОРГОВАНІСТЮ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Управління фінансами, зокрема оборотними активами, є найважливішою сферою діяльності будь-якого суб'єкта підприємницької діяльності, а його невід'ємною складовою виступає дебіторська заборгованість. Сучасний фінансовий стан аграрних підприємств характеризується зростанням дебіторської заборгованості в структурі їх активів, що призводить до уповільнення розрахунків та погіршення фінансового стану.

Звідси виникає необхідність ефективного управління дебіторською заборгованістю аграрних підприємств з метою підвищення їх платоспроможності.

Зростання сум дебіторської заборгованості в аграрних підприємствах, наявність багатьох не вирішених і дискусійних питань, а також велике їх значення у діяльності підприємства, свідчать про необхідність подальшого дослідження питань обліку, аналізу та контролю дебіторської заборгованості. Вирішення багатьох проблемних питань дозволить значно вдосконалити організацію та методику розрахунків з дебіторами.

Метою нашого дослідження є визначення особливостей проведення управління дебіторською заборгованістю в аграрних підприємствах та обґрунтування перспектив розвитку.

В сучасних умовах підприємницької діяльності дебіторська заборгованість повністю регулюється законодавчими актами. Незважаючи на повний контроль з боку держави, в системі розрахунків з дебіторами існує ряд проблем.

Дебіторська заборгованість має важливе значення для будь-якого аграрного підприємства через те, що за своїм змістом вона є інструментом кредитування дебітора за отримані ним товари, надані роботи чи послуги на безвідсотковій основі.

Контроль дебіторської заборгованості відіграє важливу роль для економічного здоров'я підприємства, а отже вимагає ефективного управління. Метою цього контролю є перевірка достовірності, повноти, реальності та законності відображення дебіторської заборгованості у звітності.

Дебіторська заборгованість — це елемент оборотного капіталу, сума боргів, що належать підприємству від юридичних чи фізичних осіб. Збільшення дебіторської заборгованості означає вилучення засобів з обороту та призводить до додаткових витрат підприємства, виникають збитки від безнадійної дебіторської заборгованості [1].

Основним нормативно-правовим документом, який регламентує відображення дебіторської заборгованості в бухгалтерському обліку є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». Згідно з ним дебіторська заборгованість визначається як сума заборгованостей дебіторів підприємству на певну дату. При цьому дебіторами є всі юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів [3].

Управління дебіторською заборгованістю передбачає, передусім, контроль за оборотністю засобів у розрахунках, прискорення якої в динаміці розглядається як позитивна тенденція. Вагоме значення при цьому має вибір потенційних покупців і визначення умов сплати за товари, що передбачається договором.

Величина дебіторської заборгованості визначається багатьма факторами, які поділяються на зовнішні та внутрішні. Внутрішні фактори – кредитна політика підприємства, види розрахунків, стан контролю за дебіторською заборгованістю. Зовнішніми факторами є стан розрахунків у країні, ефективність грошово-кредитної політики центрального банку, рівень інфляції, вид продукції, обсяг ринку та рівень його насиченості.

Важливу роль в управлінні дебіторською заборгованістю відіграють планування, організація та контроль роботи з дебіторами [2]. Отже, правильно організоване управління та проведений аналіз дебіторської заборгованості повинен зменшити її розмір. Для досягнення цієї мети потрібно:

- збільшувати кількість покупців з метою мінімізації втрат від несплати одним або декількома покупцями;
- контролювати співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості на підприємстві;
- вести повний контроль за надходженням готівки;
- визначати ступінь ризику несплати рахунків покупцями;
- своєчасно визначати сумнівну заборгованість;

- припиняти співпрацю з покупцями, що порушують умови сплати заборгованості тощо.

Для забезпечення ефективного управління дебіторською заборгованістю на підприємстві доцільно створити спеціальні підрозділи: на великих підприємствах -відділ управління та контролю дебіторської заборгованості, на малих та середніх - особа, на яку покладені ці завдання.

З метою підтвердження реальності сум дебіторської заборгованості доцільно своєчасно проводити інвентаризація розрахунків. Інвентаризація має дати відповіді на такі питання: яка величина сум неузгодженої дебіторської заборгованості, сум безнадійних боргів та сум, за якими минув термін позовної давності.

Дебіторська заборгованість підприємства відображається в балансі тільки при дотриманні загальної вимоги, яка пред'являється до активів національними стандартами, а саме [4]:

- може бути достовірно визначена грошова оцінка цієї дебіторської заборгованості;

- у майбутньому очікується одержання від неї економічних вигод, тобто одержання грошових коштів, товарів, інших активів або зменшення зобов'язань.

Одним із напрямів управління дебіторською заборгованістю в підприємствах має стати посилення контролю за нею, що сприятиме її зменшенню. У цілому контроль повинен визначити:

- наявність і правильність оформлення документів, що є підставою для виникнення дебіторської заборгованості;

- стан дебіторської заборгованості за встановленими критеріями;

- достовірність оцінки дебіторської заборгованості та розрахунку обсягу резерву сумнівних боргів.

Таким чином, створення ефективної моделі управління дебіторської заборгованості дозволить уникнути ризиків неплатоспроможності і зниження показників ліквідності внаслідок отримання об'єктивної та своєчасної інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень. Для цього потребує вдосконалення її облік, з метою не допущення прострочення термінів платежу та доведення заборгованості до стану безнадійної. Управління дебіторською заборгованістю аграрного підприємства направлене на забезпечення максимізації грошових потоків, підвищення рівня фінансової безпеки, що у кінцевому результаті, підвищує його ринкову вартість.

Перелік використаних джерел:

1. Курта Н.В. Сучасні проблеми управління дебіторською заборгованістю [Текст] / Н.В. Курта // Держава та регіони. – 2008. – №6. – С. 370-373.

2. Кияшко О.М. Необхідність облікового забезпечення управління дебіторською заборгованістю підприємства / О.М. Кияшко // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 3 (93). – С. 190-196.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» від 8 жовтня 1999 р. N237 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4018.html.

4. Чабанова Н.В. Основні напрямки контролю дебіторської заборгованості в Україні. [Текст] / Н.В.Чабанова // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 5. – С. 123-126.

СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ КОНТРОЛІНГУ ВІДТВОРЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Управління відтворенням основних засобів є важливим напрямком діяльності для більшості промислових підприємств України. Визначення необхідних обсягів фінансування для відтворення основних засобів, оцінка ефективності їх використання та впливу структури джерел фінансування на незалежність підприємства від зовнішнього фінансування потребують використання нових підходів та інструментів.

Формування системи контролінгу на підприємстві відбувається за наступними етапами: підготовчий, розробка, впровадження та оцінка функціонування системи контролінгу на підприємстві.

Підготовчий етап формування системи контролінгу на підприємстві включає аналіз діяльності підприємства і його системи управління, обґрунтування рішення про впровадження системи контролінгу на підприємстві, визначення вимог до системи контролінгу.

Основний етап – формування (розробка) системи контролінгу на підприємстві складається з формулювання мети і завдань системи контролінгу на підприємстві; розробки методичного забезпечення системи контролінгу на підприємстві; формування організаційної структури системи контролінгу на підприємстві; інформаційне забезпечення системи контролінгу на підприємстві.

Впровадження та оцінка функціонування системи контролінгу на підприємстві містить такі елементи: впровадження та оцінку функціонування системи контролінгу підприємства, оцінку впливу впровадження системи контролінгу на ефективність управління підприємством; розробку пропозицій щодо розвитку системи контролінгу на підприємстві.

Одним з основних інструментів контролінгу є система показників системи відтворення основних засобів, використання якої дозволяє оцінювати та координувати процеси, пов'язані з прийняттям відповідних управлінських рішень.

Для створення системи показників управління процесами відтворення основних засобів необхідно визначити ціль побудови системи показників управління відтворенням основних засобів; розробити стратегічні та індикативні показники для управління відтворенням основних засобів; розробити показники оцінки ефективності процесів і структурних підрозділів.

Система показників контролінгу основних засобів на підприємстві буде включати: трудомісткість виробничої програми, середній вік основних засобів, залишкову вартість основних засобів, коефіцієнт придатності, фондівдачу основних засобів, фондоозброєність праці, коефіцієнт оновлення, метод амортизації, норми амортизації, капітальні вкладення на одиницю основних засобів. Також до системи показників контролінгу основних засобів на підприємстві необхідно включати показники, пов'язані з певними процесами з управління відтворенням основних засобів, а саме, доставки, установки, експлуатації, технічного обслуговування, ремонтів, модернізації, демонтажу та ліквідації основних засобів.

Таким чином, формування системи показників управління процесами відтворення основних засобів буде мати певні особливості для різних підприємств в залежності від специфіки їх діяльності, стадії життєвого циклу. Ця система крім безпосереднього контролю дозволяє сформулювати загальний напрям розвитку відтворення основних засобів підприємства з урахуванням впливу розвитку технологій та стану ринку за напрямками діяльності підприємства, підвищити ефективність управлінських рішень.

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ АНАЛІЗУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Нематеріальні активи (НМА), які у вартісній формі відображають інтелектуальний капітал підприємства, в сучасних умовах стають важливим джерелом інноваційного розвитку. Однак в українській практиці нематеріальні активи ще не в повній мірі стали джерелом розвитку промислових підприємств.

На відміну від зарубіжного досвіду, повне відображення вітчизняними підприємствами у своїй звітності нематеріальних активів є рідкісним явищем, оскільки зазвичай дані активи хоча і використовуються в діяльності підприємства, але в документації не наводяться в повній мірі. Так, як свідчить звітність підприємств України, нематеріальні активи займають лише 2-5% у складі всіх активів. Зате в провідних компаніях світу частка НМА становить 30-40%, а в наукомістких компаніях цей показник досягає 70-80% [3].

Питання, пов'язані з оцінкою, обліком та аналізом використання нематеріальних активів є актуальними та потребують формування теоретико-методичної бази.

Також досить важливою проблемою при оцінці нематеріальних активів є проблема їх достовірної ідентифікації, тобто виокремлення даного виду активу серед інших активів, надання тільки йому властивих ознак і характеристик. Адже одні вчені розглядають нематеріальні активи у складі ресурсів підприємства як частину необоротних фондів, інші досліджують сферу нематеріального виробництва, а деякі виділяють дані активи як об'єкти інтелектуальної власності [1]. Ще однією не менш важливою перешкодою достовірної оцінки нематеріальних активів є неможливість розробити єдину методику розрахунку цінності для кожного об'єкта нематеріального активу.

Склад НМА, який представлено у світності відповідно до чинного законодавства дещо вирізняється від зарубіжної практики (табл.1).

Таблиця 1

Порівняння вітчизняного та зарубіжного досвіду класифікації НМА

Склад НМА відповідно до чинного в Україні законодавства	Склад НМА підприємств Російської Федерації	Склад НМА (зарубіжна практика)
Права користування природними ресурсами	Ліцензії, товарні знаки та інші аналогічні права	Ліцензії
Права користування майном	Патенти на винаходи	Права на використання землі
Права на комерційні позначення	Свідоцтва на корисні моделі	Патенти
Права на об'єкти промислової власності	Інші НМА	Інші НМА
Авторське право та суміжні з ним права	-	-
Інші НМА	-	-

Джерело: складено автором

Більш деталізована та системна класифікація НМА у вітчизняній практиці не сприяє розвитку аналізу використання НМА, враховуючи представлення переважно такого виду як інші НМА.

Слід зазначити, що у вітчизняній практиці оцінка нематеріальних активів також ще не отримала методичного забезпечення. На даному етапі необхідно зосередити увагу на узагальненні зарубіжних підходах до оцінки даних активів з метою запозичення їх досвіду та удосконалення на цій основі обліку та аналізу НМА на вітчизняних підприємствах.

Для того, щоб визначити цінність нематеріальних активів, у світовій практиці використовують такі методи оцінки їх вартості:

- 1) витратний – полягає в розрахунку витрат на відтворення нематеріального активу;
- 2) прибутковий – складається в обліку економічних вигод, які планується отримати від використання даного об'єкта активу в майбутньому;
- 3) порівняльний (ринковий) – полягає в порівнянні об'єкта нематеріального активу, який оцінюється з аналогічними об'єктами на ринку [2].

Для удосконалення оцінки даних активів доцільно:

- 1) визначити єдиний, оптимальний підхід до оцінки вартості НМА;
- 2) удосконалити систему контролю НМА;
- 3) підвищувати рівень кваліфікації, знань бухгалтерів з обліку НМА;
- 4) запровадити єдині критерії визнання НМА.

Об'єктивна оцінка НМА забезпечить формування інформаційної бази для проведення аналізу їх використання.

Для проведення аналізу використання НМА пропонуються наступні основні етапи: аналіз динаміки та обсягу НМА, аналіз структури НМА у розрізі класифікаційних груп, аналіз складу НМА у розрізі ступенів правового захисту, аналіз структури НМА в розрізі строків корисного використання, аналіз ефективності використання НМА, аналіз джерел фінансування НМА.

Можна стверджувати, що використання нематеріальних активів у діяльності підприємства має безліч переваг і сприяє збільшенню прибутковості підприємства. Тому підприємствам слід більш активно залучати, ефективно використовувати і враховувати нематеріальні активи на основі запозичення досвіду зарубіжних країн.

Перелік використаних джерел:

1. Банасько Т. Проблемы и перспективы исследования нематериальных активов в Украине / Банасько Т. // Экономист. – 2010. – № 2. – С. 30-33.
2. Бондаренко А.С. Признание нематериальных активов в отечественной и зарубежной практике хозяйствования // Бондаренко А.С., Гончаренко М.С. // Эффективная экономика. – 2010. – № 9.
3. Официальный сайт Государственного комитета статистики Украины [Електронний ресурс]. - Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua.

Козицька Н.О., к.е.н., старший викладач,
завідуюча кафедрою обліку і економічного аналізу
Первомайського політехнічного інституту НУК ім.ад.Макарова

ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ: ТРАКТУВАННЯ СУТНОСТІ

Ефективність функціонування кожного підприємства знаходиться у прямій залежності від чітко організованої системи внутрішньогосподарського контролю, яка забезпечує достовірність первинної документації, оперативність бухгалтерського обліку, правдивість інформації про рівень організаційно-контрольних заходів.

Розглядаючи контроль в аспекті діалектичного розвитку, можна впевнитися в тому, що він завжди історично обумовлений. Контроль, як такий, розвивається та змінюється в

міру зміни суспільно-економічних формацій; його сутність, завдання та мета перебувають під впливом виробничих відносин економіки, в якій він функціонує. З цього випливає, що організаційні форми контролю в Україні створювались і розвивались у відповідності із завданнями політичного і господарського устрою держави.

В перекладі з французької мови слово «controle» означає перевірку або спостереження з метою перевірки. Водночас, перша частина цього слова – «contra» (від латинської мови) в граматичному розумінні має на увазі протилежність тому, про що буде йтися в наступній частині даного слова. Друга частина слова контроль – «role» (від латинської мови) має наступне енциклопедичне значення – «ступінь участі у чомусь». Отже, враховуючи здійснений аналіз даного слова можна сказати, що з даної позиції поняття «контроль» слід тлумачити, як перевірку з метою участі у попередженні небажаних (протилежних бажаним) дій. Ознака «внутрішньогосподарський» визначає характер взаємозв'язку суб'єктів та об'єктів контролю [1].

Щодо наукового аспекту проблеми контролю, то єдності поглядів серед науковців не досягнуто, а ситуація з його тлумаченням залишається дискусійною.

Загальним проблемам розвитку внутрішньогосподарського контролю присвятили свої дослідження багато авторів, зокрема В.В. Бурцев, Л.В. Нападовська, В.М. Яценко, Н. Івануса, В. Єгарміна, В.П. Суйц, Ю.М. Футоранська, Л.В. Сотнікова, І.А. Белобжецький, М.Т. Білуха, Р.І. Криницький, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Є.В. Калюга, В.М. Андрущак, В. Рудницький, В.П. Пантелєєв, В.О. Шевчук, В.А. Єрофєєва, С.П. Ярошенко, Г.І. Пінькас, О.С. Кобичева, М.Д. Корінко, А. Шурміна та інші.

Вивчаючи економічну літературу, можна стверджувати, що багато вчених поєднують контроль з бухгалтерським обліком та наділяють облік контрольною функцією. Але є і критики даної концепції.

Відмінність між обліком і контролем дуже вдало висвітлюють вчені-економісти А.А. Пилипенко та В.І. Отенко, які стверджують, що «побудова бухгалтерської моделі господарських засобів і забезпечення контролю їхнього збереження та доцільності досягаються принципово різними методами» [2].

Дійсно, якщо говорити про елементи методу бухгалтерського обліку, то вони не містять у собі контрольних функцій.

Розглянемо найелементарніший приклад, використавши один із елементів методу бухгалтерського обліку – документацію. Розмірковуючи логічно, на основі даного елементу методу навряд чи можна провести попередній контроль будь-якого об'єкту, так як документація складається на стадіях, що відбуваються вже після здійснення попереднього контролю.

Суперечливим, на думку авторів, є також твердження про необхідність ототожнення контрольних і аналітичних функцій. Вважається, що оскільки основна мета контролю полягає в отриманні повної, достовірної, фактичної інформації та порівняння цієї інформації з ознаками, що притаманні цілям управління, то контроль тісно пов'язаний з аналізом. Аналітичні дії обов'язкові для кожної з функцій – планування й організації, стимулювання і регулювання. Саме виходячи з даних міркувань, А.А. Пилипенко і В.І. Отенко називають аналіз інструментом контролю [2].

Більшість науковців стверджують, що контроль – це одна з функцій управління виробництвом, яка має аналітичний характер. Під час її виконання здійснюється спостереження за ходом виробничих процесів і дотриманням виробничої програми, порівнюються величини та значення параметрів, що контролюються за заданою програмою, фіксуються результати порівняння у зручній для використання формі. Як функція управління він допомагає своєчасно відреагувати на негативні фактори, що знижують ефективність виробництва та стають перешкодою на шляху досягнення визначеної мети.

Аналіз наукової та економічної літератури свідчить, що кожен з авторів трактує поняття внутрішньогосподарського контролю, висловлюючи власне бачення, але більшість з них пов'язують його з поняттям управління (табл.1).

Таблиця 1

Визначення поняття «внутрішньогосподарський контроль» в спеціальній літературі

Наукове визначення поняття «внутрішньогосподарський контроль»	Автори													
	Бурцев В.В.	Нападовська Л.В.	Яценко В.М.	Сотнікова Л.В.	Білуха М.Т.	Корінько М.Д.	Суйц В.П.	Хорнгрен Ч.Т.	Футорангська Ю.М.	Белобжецький І.А.	Калюга Є.В.	Ярошенко С.П.	Шевчук В.О.	Шурміна А.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
функція управління	+	+	+	+	+	+		+						
етап процесу управління	+													
процес досягнення цілей через реалізацію управлінських рішень		+												
складова (елемент) системи управління	+													+
система заходів управлінського персоналу			+	+	+	+								
процес, що контролює всі фази відтворення							+							
спостереження за економічною ефективністю господарських процесів									+	+	+	+		
комплекс бухгалтерського управлінського контролю								+						
порівняння, зіставлення чи протиставлення кількох тверджень													+	

Як видно, за результатами досліджених літературних джерел, більшість авторів необхідність проведення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах пов'язують з ефективним управлінням і називають контроль однією із самостійних функцій управління, яка не є допоміжною для інших функцій управління, але знаходиться з ними у тісному взаємозв'язку та має вплив на ефективність їх застосування.

Разом з тим, ні одна функція управління не може бути виконана за відсутності забезпечення інформацією осіб, що їх реалізують. Інформація, яка необхідна для якісного управління будь-яким підприємством, багатогранна та різноманітна, відповідно надходить з багатьох джерел, що вимагає в першу чергу орієнтації бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю на потреби системи управління. Успішне вирішення поточних та перспективних питань можливе лише за умови постійного

надходження повної і достовірної інформації про фінансовий стан підприємства в розрізі всіх процесів господарської діяльності.

Перелік використаних джерел:

1. Фоміна Т.В. Класифікація внутрішньогосподарського контролю та шляхи її вдосконалення // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. Частина І.-вип.4.-Кіровоград: КДТУ, 2003. – С.472-482.

2. Пилипенко А.А. Організація обліку і контролю: [підручник] / Пилипенко А.А., Отенко В.І. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2005. – 424 с.

Костюк Я.В., студентка,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет ім. Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ЗБУТ

Розвиток економіки є сукупністю господарчих зусиль окремих суб'єктів підприємництва, що функціонують переважно у формі підприємств. Прикладом змін в економічному середовищі, які вплинули на облікові процедури, є бухгалтерська інтерпретація та обробка даних про витрати на збут підприємства. Наразі практика дозволяє констатувати такі особливості економічної дійсності: стрімкі темпи інформатизації, подальше зростання ролі рекламних заходів, зростання масштабів PR-діяльності, підвищення рівня видатків на менеджмент та обслуговуючі служби, не задіяні безпосередньо у виробництві. Все це об'єктивно зумовлює збільшення частки витрат на збут у повній собівартості продукту виробництва. Оскільки ці витрати прийнято визнавати такими, що постійно контролюються самим підприємством, то зацікавлення суб'єктів підприємницької діяльності в ефективному управлінні ними видається цілком виправданим. Тому за допомогою аналізу ми можемо виявляти резерви підвищення ефективності господарської діяльності у порівнянні з досягнутим рівнем, зниження рівня витрат на збут продукції, підвищення рентабельності і збільшення прибутку підприємства, проведення оцінки стану підприємства, визначення впливу різних факторів на показники виробничо-фінансової діяльності, що аналізується та вивчення причин відхилень. Отже, питання особливості методики аналізу витрат на збут в умовах сьогодення набуває актуальності.

Метою даного дослідження є визначення особливостей методики аналізу витрат на збут. Виходячи з поставленої мети, можна виділити такі основні завдання аналізу витрат на збут:

1. Загальна оцінка їхньої ефективності.
2. Оцінка виконання кошторису витрат на збут за видами і статтями.
3. Перевірка правильності розподілу витрат на збут.

Аналіз витрат на збут проводиться для оцінювання досягнутих результатів і здійснення контролю за формуванням таких витрат. Для цього визначимо послідовність проведення економічного аналізу витрат на збут. На основі моделі економічного аналізу непрямих витрат, запропонованої К.В. Безверхим, можна визначити послідовність механізму проведення аналізу витрат на збут (рис. 1) [1, с. 158].

На першому етапі «Узагальнюючий аналіз витрат на збут» проводять загальну оцінку виконання кошторису, плану бюджету, нормативу витрат на збут у розрізі економічних елементів.

На другому етапі «Аналіз граничного рівня витрат на збут» розраховують оцінку відхилень фактичних витрат від їх граничного рівня. Аналіз витрат на збут здійснюється шляхом порівняння їх фактичної величини із розрахунку на гривню валової продукції (в

діючих цінах) в динаміці за 5-10 років, а також плановим рівнем звітної періоду. Таке порівняння показує, як змінилась їх частка у вартості продукції в динаміці і у порівнянні з планом, і яка спостерігається тенденція – зростання чи зниження.

На третьому етапі «Аналіз виконання кошторису витрат на збут» здійснюється оцінка виконання кошторису. Для аналізу виконання кошторису витрат на збут застосовують методику складання бюджету витрат на збут, за якою змінна частина витрат на збут нормується так само, як визначаються стандарти прямих витрат і включаються у загальну суму бюджету на звітний період у розмірі, який відповідає максимальній виробничій потужності підприємства. Під час розрахунку бюджету витрат на одиницю продукції (товарів, робіт, послуг) слід врахувати:

- базовий рівень витрат на збут, грн;
- базовий рівень обсягу виробництва, грн;
- індекс планового обсягу виробництва;
- частку змінних витрат на збут у загальній їх сумі базового періоду, коефіцієнт;
- очікуваний індекс інфляції [2, с. 146].

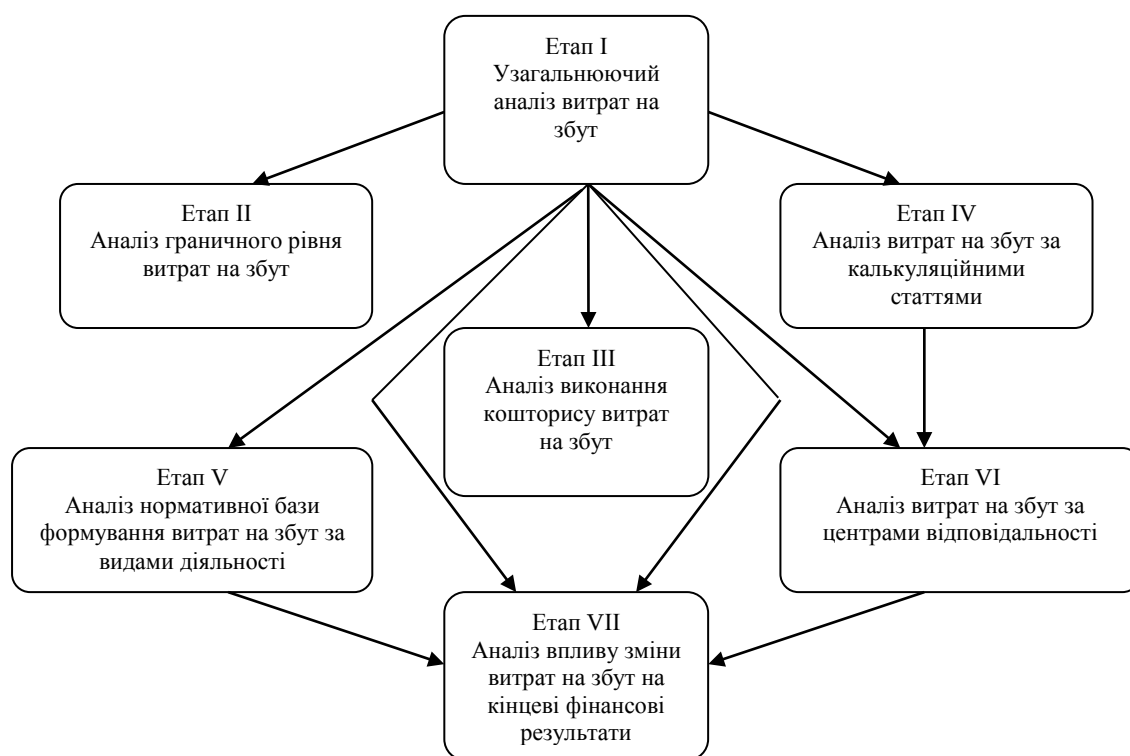


Рис. 1. Механізм проведення економічного аналізу витрат на збут (власна розробка автора на основі досліджень [1, с. 158])

На четвертому етапі «Аналіз витрат на збут за калькуляційними статтями» здійснюється аналіз повної собівартості окремих видів продукції з врахуванням витрат на збут. Значна частина собівартості продукції різних підприємств припадає саме на витрати на збут. Особливістю витрат на збут є те, що вони не зараховуються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), а є витратами певного аналізованого періоду і впливають на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства. Аналіз повної собівартості продукції дозволяє з'ясувати тенденції зміни даного показника, виконання плану по його рівню, визначити вплив факторів на його приріст і на цій основі дати оцінку роботі підприємства по використанню можливостей зниження повної собівартості продукції. При здійсненні економічного аналізу витрат на збут можна аналізувати їх частку в структурі повної собівартості продукції, здійснювати факторний аналіз витрат на збут, виконання плану по загальному рівню витрат на збут на одиницю вартості валової

продукції. Щоб знайти резерв зниження повної собівартості продукції за рахунок скорочення витрат на збут потрібно знати за рахунок яких факторів змінилась загальна сума цих витрат.

На п'ятому етапі «Аналіз нормативної бази формування витрат на збут за видами діяльності» здійснюється аналіз витрат на збут за видами діяльності.

На шостому етапі «Аналіз витрат на збут за центрами відповідальності» здійснюється аналіз витрат на збут за центрами відповідальності організаційної структури підприємства [1, с. 159].

На сьомому етапі «Аналіз впливу зміни витрат на збут на кінцеві фінансові результати» дають оцінку впливу зміни витрат на збут підприємства на кінцеві результати виробничо-господарської діяльності господарюючого об'єкта. Обґрунтованість цих витрат, як і оцінка їх зміни, обумовлюються специфікою економічної політики вищої адміністрації та умовами зовнішнього економічного середовища. Визначальним в оцінках зміни цих витрат є їх еластичність до зміни фінансових результатів. Якщо приріст цих витрат пов'язаний з більш високим приростом фінансових результатів, то такі зміни є цілком виправданими [2, с. 147].

Щоб прослідкувати зміну витрат на збут доцільно проаналізувати динаміку цих витрат. Для цього, як правило, беруться показники за 5 років. Також при здійсненні економічного аналізу на підприємстві доцільно аналізувати склад та частку цих витрат у загальній структурі накладних витрат за роками.

Таким чином, різна природа впливу залежності витрат на збут від обсягу виробництва окреслює особливості управління, аналізу і оцінки цих видів витрат. Необґрунтоване скорочення розміру витрат на збут до критичного рівня може зашкодити діяльності підприємства загалом. Різке зниження рівня витрат на збут може призвести до падіння обсягів реалізації продукції, в свою чергу, підприємство не отримає запланований дохід, що призведе до неочікуваних негативних наслідків в діяльності підприємства, тому в першу чергу стоїть питання щодо пошуку золотой середини, так званого оптимального рівня цих видів витрат, за якого не буде значних коливань в той чи інший бік. При різкому скороченні витрат на збут може впасти рівень якості обслуговування клієнтів, мотивація персоналу під час виконання своїх функцій, знизиться рівень продуктивності праці, оскільки процеси автоматизації праці уповільняться та дадуться взнаки інші негативні наслідки, які очікуватимуть підприємство у майбутньому. Підприємство нормально функціонуватиме за оптимального рівня витрат на збут, але у випадку якщо рівень витрат не буде в кілька разів перевищувати виробничу собівартість продукції. То такий розмір витрат не може бути цілком відшкодованим за рахунок ціни продажу, та й ціни, в яку закладено велику частку витрат на збут, не будуть конкурентними на ринку товарів (робіт, послуг).

Перелік використаних джерел:

1. Безверхий К. В. Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково-контрольний аспект: [Моногр.] / К. В. Безверхий. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 276 с.

2. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз: навчальний посібник / Б. Є. Грабовецький. – К.: Центр учбової літератури, 2009. — 256 с.

МОДЕЛЮВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ КОРПОРАТИВНОЮ КУЛЬТУРОЮ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ АСИМЕТРІЇ ІНФОРМАЦІЇ

Інформатизація сучасної економіки і суспільства в цілому вимагає перегляду традиційних підходів до інформаційного забезпечення управління підприємством для задоволення потреб користувачів інформації, які суттєво змінились. Тому, запорукою ефективності розвитку бізнесу цілому є якість інформаційного забезпечення управління корпоративною культурою підприємства.

Інформацією зазвичай вважають дані, факти, спостереження, тобто все те, що розширює наші уявлення про об'єкт дослідження. Цікавою є позиція окремих науковців, які вважають що людське суспільство уявляє собою інформаційну систему, а його розвиток залежить від кількості інформації, яка сприймається та перетворюється його членами. Відповідно можна констатувати по відношенню до підприємства, що розвиток корпоративної культури визначається якістю відповідного інформаційного забезпечення.

В свою чергу його якість визначається рівнем зменшення асиметрії інформації, невизначеності у її одержувача. Метою інформаційного забезпечення є зменшення інформаційної ентропії (невизначеності або непередбачувальності інформації). Тому зменшення рівня невизначеності у користувача інформації визначає рівень інформаційної насиченості повідомлення.

Враховуючи вищевикладене окрему увагу слід приділити питанню зменшення рівня асиметрії інформації у відносинах між персоналом, менеджментом підприємства, власниками. Тому що, в результаті поділу їх функцій, керуючий орган краще інформований, має більше важелів впливу на конкретну ситуацію, і може діяти у власних інтересах. Крім того, персонал часто не володіє достатнім досвідом і пов'язаний дефіцитом часу. Така асиметрія інформації є причиною, що знижує ефективність розвитку бізнесу та якості управління. Дієвим механізмом зниження рівня асиметрії інформації є залучення персоналу до процесу управління корпоративною культурою підприємства.

Використання персоналу як механізму зниження асиметрії інформації ефективно ще й тому, що персонал не займається безпосередньо менеджментом і не має прямого доступу до всіх ресурсів підприємства. Тому, на відміну від керуючого органу, він зацікавлений у запобіганні використанню тіньових схем, поставок через структури, «пов'язані» з виконавчим органом і в прийнятті рішень, ефективних у плані довгострокового, стратегічного розвитку бізнесу компанії в цілому.

Важливим також є зменшення асиметрії інформації щодо корпоративної культури підприємства між суб'єктами внутрішнього (менеджери, працівники) та зовнішнього середовища підприємства (інвесторами, партнерами, контрагентами, державою, громадськістю)

Проведена оцінка стану управління корпоративною культурою на машинобудівних підприємствах засвідчила, що основними недоліками існуючого інформаційного забезпечення є такі:

1) різними аспектами управління корпоративною культурою на підприємствах займаються окремі підрозділи, інформація є розпорошеною між ними, що обумовлює відсутність можливості її оперативного комплексного використання;

2) аналіз ефективності управління корпоративною культурою підприємства якщо й проводиться, то з серйозним запізненням, коли основні мотиваційні механізми для персоналу підприємства вже сформовані і можливість вплинути на них втрачена;

3) ефективність роботи окремих структурних підрозділів щодо управління корпоративною культурою, як правило, не аналізується зовсім.

Ефективне управління корпоративною культурою підприємства можна забезпечити шляхом побудови комплексної інформаційної системи, в якій накопичується інформація про стан корпоративної культури з деталізацією за всіма рівнями управління та напрямками.

При формуванні моделі такого інформаційного забезпечення доцільно спиратись на концепцію піраміди ефективності. За цією концепцією ефективність підприємства досягається через глобальне управління якістю, промисловий інжиніринг та діагностику. Цілі передаються згори-вниз за рівнями управління, а показники ефективності визначають знизу-вгору. Запропонована дослідниками піраміда ефективності побудована на підставі врахування взаємозв'язків між загальною клієнтоорієнтованою корпоративною стратегією, фінансовими показниками та якісними показниками.

Вивчення окресленої концепції дозволило стверджувати, що вона може бути розвинута в контексті її застосування для побудови моделі інформаційного забезпечення системи управління корпоративною культурою.

В основу побудови запропонованої моделі інформаційного забезпечення управління корпоративною культурою покладено концепцію управління⁴М (розроблену компанією SternSteward&Co), яка передбачає виокремлення чотирьох ґрунтовних складових:

- 1) вимірювання (Measurement) – передбачає формування показників, які можна вимірювати корпоративну культуру та стан управління нею;
- 2) система управління (Management system) – вимагає спиратися на системний підхід в управлінні корпоративною культурою;
- 3) мотивація (Motivation) – обумовлює обов'язковість використання мотиваційного механізму як інструменту управління;
- 4) стиль мислення (Mindset)– сприяє формуванню якісно нової корпоративної культури підприємства через зміну базових уявлень менеджерів.

Вона передбачає деталізацію інформації щодо управління корпоративною культурою за рівнями управління.

Так на рівні стратегічного управління існує потреба в інформації, яка уможливорює прийняття управлінських рішень щодо базових уявлень підприємства. Тому інформаційне забезпечення цього рівня повинно бути спрямовано на планування (формування) корпоративної культури підприємства.

В свою чергу рівень тактичного управління передбачає побудову корпоративної культури через проголошені цінності. Відповідно інформація для прийняття управлінських рішень повинна бути більш деталізованою та надавати можливість користувачам аналізувати ефективність використання проголошених цінностей як елементу корпоративної культури підприємства.

Рівень оперативного управління спрямований на імплементацію корпоративної культури через наочні артефакти. Це обумовлює потребу в максимальній деталізації інформації щодо стану корпоративної культури підприємства, зокрема щодо дієвості використання існуючих наочних артефактів як атрибутів проголошених цінностей підприємства.

До інформаційного забезпечення управління корпоративною культурою підприємства слід пред'являти такі вимоги:

- 1) інформація, що надається повинна бути корисною для прийняття управлінських рішень щодо корпоративної культури підприємства;
- 2) інформація, що надається повинна залучати увагу менеджерів до сфер потенційного ризику в управлінні корпоративною культурою;
- 3) інформація, що надається повинна дозволяти об'єктивно оцінювати стан управління корпоративною культурою.

Складовими інформаційного забезпечення управління корпоративною культурою виступають:

- 1) строкова звітність щодо управління корпоративною культурою підприємства;
- 2) оперативне інформаційне забезпечення через моніторинг ефективності управління корпоративною культурою.

Для управління корпоративною культурою підприємства менеджери можуть використовувати як недокументовану інформацію (чутки, розмови), так і документовану.

Для формування практичного механізму надання інформації управлінському персоналу за різні часові проміжки (рік, квартал, місяць, декада, тиждень, день, on-line) доцільно розробляти комплекси управлінських звітів.

Інформація, що надається у звітах щодо управління корпоративною культурою підприємства повинна виконувати наступні завдання:

- 1) надання інформаційної підтримки менеджерам при прийнятті стратегічних управлінських рішень;
- 2) формування планових та фактичних показників стану управління корпоративною культурою та корпоративної культури в процесі планування, реалізації та контролю;
- 3) формування інформації щодо альтернативних варіантів для обрання найбільш ефективних шляхів розвитку корпоративної культури підприємства;
- 4) забезпечення інформаційної бази для оптимізації напрямків розвитку корпоративної культури підприємства.

В цілому якість інформаційного забезпечення управління корпоративною культурою підприємства визначається спроможністю надавати інформацію у вигляді звітів для:

- 1) суб'єктів зовнішнього середовища - зовнішніх користувачів;
- 2) цілей поточного планування, контролю та оцінки;
- 3) прийняття стратегічних управлінських рішень;
- 4) прийняття управлінських рішень в нестандартних ситуаціях.

Складання звітів першої групи (зовнішніх звітів) відноситься до сфери публічних звітів, яка жорстко підпорядкована стандартним принципам. При цьому зовнішніми користувачами є власники, інвестори, громадськість і кредитори (фактичні або потенційні).

Складання звітів другої, третьої та четвертої груп є прерогативою менеджменту підприємства. Ці звіти містять інформацію не тільки про загальний стан корпоративної культури підприємства, а й про стан справ безпосередньо в різних сегментах управління.

МАКСИМЕНКО Д.В.,
к.е.н., доцент кафедри обліку та фінансів,
Мукачівський державний університет

АНАЛІЗ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ ПІДПРИЄМСТВА

Сучасний підхід до управління діяльністю організації базується на розгляді як внутрішніх процесів, що відбуваються в організації, так і на виявленні та описі її нерозривних зв'язків із зовнішнім світом. Всі проблеми управління організацією при цьому розглядаються через призму управлінських процесів, тобто через взаємопов'язані між собою управлінські дії, спрямовані на прийняття рішень для якісної реалізації цілей підприємства.

Аналіз ринку і потреб споживачів, моніторинг змін в їх перевагах і поведінці стали основними, стратегічно важливими процесами підприємства, що визначають усю

подальшу його діяльність щодо створення продукту, його виробництва, доведення до споживача й одержання прибутку

Основу діяльності будь-якої організації становлять її ділові процеси, або бізнес-процеси, які визначаються цілями й завданнями діяльності суб'єкта господарювання.

Управління бізнес-процесами у виробництві історично стало першою областю успішного застосування набору методів, що згодом одержали назву «процесного підходу». Управління бізнес-процесами – сукупність методів і засобів впливу суб'єктів управління підприємства шляхом планування, організації, мотивації та контролю на розробку продуктів, маркетинг і збут, постачання, виробництво, сервіс, доставку, забезпечення з метою задоволення вимог споживачів та підвищення ефективності господарювання підприємства.

Процеси взагалі — це систематичне, послідовне визначення функціональних операцій, які приносять специфічний результат, це послідовність пов'язаних операцій або завдань, що потрібні для досягнення результату

Під бізнес-процесом у широкому значенні розуміється структурована послідовність дій з виконання певного виду діяльності на всіх етапах життєвого циклу предмета діяльності - від створення концептуальної ідеї через проектування до реалізації і результату (здача в експлуатацію об'єкта, постачання продукції, надання послуг, закінчення певної фази діяльності), тобто певний системно-замкнений процес.

Процеси забезпечують реалізацію всіх видів діяльності підприємства, пов'язаних з виробництвом товарів і/або послуг, які суб'єкт господарювання або робить, або продає й поставляє, або робить все це в сукупності.

Для кожного виду роботи, що входить у загальний процес господарської діяльності, визначені тимчасові характеристики, які визначають її місце в загальній послідовності робіт, умови ініціації й час виконання.

Аналіз бізнес-процесів спрямований на підвищення ефективності функціонування бізнес-процесів та прийняття оптимальних управлінських рішень по забезпеченню їх стійкого розвитку.

Основними завданнями аналізу бізнес-процесів є:

- підтримка розвитку бізнес-процесів і структурних змін підприємства;
- можливість моделювання різних бізнес-ситуацій в єдиному інформаційному середовищі;
- проведення оперативного аналізу за нестандартними запитами;
- зниження рутинного навантаження на персонал і вивільнення часу для більш глибокої аналітичної роботи.

Важливими складовими аналізу бізнес-процесів на підприємстві є аналіз процесу постачання матеріальних ресурсів, аналіз процесу виробництва продукції, аналіз процесу реалізації готової продукції, аналіз процесу розрахунків з покупцями готової продукції.

Звичайно зрозуміло, що необхідною умовою виконання плану з виробництва продукції є повне і своєчасне забезпечення підприємства матеріальними ресурсами. А правильно обрана стратегія виробництва і належні обсяги випуску продукції забезпечують бажаний обсяг реалізації і відповідний прибуток.

Тому аналіз бізнес-процесів сприятиме скороченню витрат, тривалості та кількості помилок у кожному проаналізованому процесі, формуванні у працівників мотивів для досягнення поставлених цілей, покращенні взаємодії між працівниками та підрозділами підприємства.

ШЛЯХИ ЗНИЖЕННЯ ВИТРАТ ЗА ЕЛЕМЕНТАМИ

На заключному етапі аналізу витрат підприємства проводиться зведений розрахунок резервів зниження собівартості продукції та розробка заходів щодо використання виявлених резервів. Основні джерела резервів зниження собівартості продукції наступні:

1. Збільшення обсягу виробництва продукції: визначається згідно аналізу виробництва продукції та утворюються за рахунок економії умовно-постійних витрат у результаті зростання обсягу виробництва.
2. Зменшення витрат на виробництво продукції за рахунок: зниження матеріаломісткості продукції – впровадження нових, більш економних видів конструкцій; застосування ресурсозберігаючої техніки та технології, безвідходних технологій, використання прогресивних видів матеріалів, усунення втрат при переробці, зберіганні і транспортуванні матеріалів, посилення контролю за зберіганням матеріалів, ліквідації браку і втрат матеріалів; вторинного використання матеріальних ресурсів.

Основними шляхами зниження витрат виробництва є:

- зниження матеріальних витрат на одиницю продукції. Оскільки в більшості галузей промисловості вони займають високу питому вагу в структурі витрат на виробництво, то навіть незначне заощадження матеріальних витрат (сировини, матеріалів, палива, енергії) при виробництві одиниці продукції дає певний ефект в цілому по підприємству;
- зниження витрат на оплату праці на одиницю продукції;
- скорочення адміністративно-управлінських витрат;
- ліквідація непродуктивних витрат і втрат;
- застосування ресурсозберігаючої технології, що забезпечує економію матеріалів та енергії;
- чітке дотримання технологічної дисципліни, що призводить до скорочення втрат від браку;
- розробка оптимальної стратегії технічного розвитку підприємства, що забезпечує раціональний рівень витрат на створення технічного потенціалу підприємства;
- запровадження ефективних систем внутрішньовиробничих економічних відносин, що сприяють економії всіх видів ресурсів, підвищенню якості продукції;
- раціоналізація організаційної структури системи управління виробництвом з метою скорочення витрат на управління, підвищення його ефективності тощо.

Серед найбільш істотних факторів зменшення витрат на виробництво слід відзначити підвищення продуктивності праці за рахунок технічного переозброєння виробництва й впровадження нової техніки, застосування більш якісних матеріалів, ліквідацію браку, простоїв та невиробничих витрат, застосування максимально адекватних технологічному процесу форм оплати праці, що стимулюватиме зростання продуктивності праці, удосконалення планування. Всі ці заходи дозволяють зменшувати рівень собівартості продукції та підвищувати рентабельність підприємства.

Основа забезпечення можливості зниження ціни — це виявлення факторів, чинників і резервів зниження витрат виробництва. Однак слід зазначити, що зниження собівартості не завжди є доцільним. Будь-яке зниження собівартості, що призводить до погіршення якості продукції, не є економічно виправданим. Так, зменшення витрат на придбання якісних матеріалів та заміна дешевшими може призвести до зниження якості кінцевого продукту, а це може негативно позначитися на обсягах реалізації продукції та її конкурентоспроможності. Тому зниження ціни продукції має відбуватися не за рахунок

погіршення її якості, а завдяки використанню інших виявлених резервів зниження витрат. Результати проведеного аналізу вказують на необхідність постійного пошуку можливостей зниження витрат на виробництво і реалізацію продукції з метою отримання більш достовірної інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень у сфері ціноутворення та інших актуальних проблем.

Операційні витрати за елементами мають значний вплив на формування як собівартості наданих послуг, так і чистого прибутку. При цьому, пошук шляхів зниження витрат виробництва слід розглядати як фактор підвищення прибутковості й ефективності роботи підприємства, забезпечення їх стабільності в ринковому середовищі, розширення можливостей внутрішньовиробничої реструктуризації відповідно до змін кон'юнктури ринків збуту продукції.

Перелік використаних джерел:

1. Андреев Г. І. Організація і методика економічного аналізу: Навчальний посібник / Г. І. Андреева. – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. – 353 с.
2. Андреев Г. І. Організація і методика економічного аналізу: Навчальний посібник / Г. І. Андреева. – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. – 353 с.
3. Демченко Т. А. Методи економічного аналізу та їх особливості // Т. А. Демченко, Н. О. Лисенко. – 2011.
4. Косова Т. Д. Організація і методика економічного аналізу: Навч. посіб. / Т. Д. Косова, П. М. Сухарев, Л.О. Ващенко. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 528 с.

П'яткіна Т.О., магістр,
Житомирський державний технологічний університет

СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ЧЕХІЇ

На даному етапі, зважаючи на те, що вітчизняними дослідниками не зосереджена значна увага на сучасних теоретичних та практичних напрацюваннях зарубіжних колег, упускаються можливості щодо надання прогресивного напрямку нинішній системі внутрішнього контролю та передбачається створення тематики, яка не має значної актуальності для світової громади. Тому нами було розглянуто досвід закордонних країн, а саме Чехії, в процесі формування та функціонування внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю призначена для розгляду різноманітних та ідентифікованих ризиків. Однак в різних країнах ці системи тим не менш відрізняються, оскільки в них знаходять відображення адміністративне середовище і традиції цих країн. Система, яка добре працює в одній країні, може мати успіх і в іншій, проте виявляється і ряд повторювальних проблем, тому основним її випробуванням є ефективність отриманих результатів.

При дослідженні сутності системи внутрішнього контролю, умов її функціонування та розвитку в Чехії за період 2009 – 2013 рр. було розглянуто дослідження таких авторів, як Г. Ковалікова, С. Коваржікова, Я. Комаркова, Г. Коубкова, Й. Марковічова, Т. Мерна, О.Тараненко, М. Шімурда, які були опубліковані в наступних виданнях: “Аудитор”, “Горизонти”, “Економ”, “Профін”, “Оекономіка”, “Фінансовий порадник” та зосереджують свою увагу на розгляді таких питань, як визначення сутності, класифікації, функцій та механізму внутрішнього контролю його організацію та забезпечення ефективності на підприємстві, світовий досвід та проблематичні моменти контролю. Зокрема зосереджуючи увагу на досліджуваних проблемах визначено, що їх можна звужити до наступних:

- помилки при створенні проекту системи внутрішнього контролю;
- неякісна реалізація створеної системи;
- низька взаємодія між структурними елементами системи внутрішнього контролю;

- недостатня ефективність внутрішнього контролю;
- неправильно організована діяльність вищого керівництва;
- суб'єктивність, неточність та формальність внутрішнього контролю.

Дані проблеми перекликають з проблемами внутрішнього контролю в Україні, проте слід відзначити, що в Чехії більша увага приділяється дослідженню закордонного досвіду, щодо стандартів контролю, зокрема досліджується необхідність, загрози та необхідність застосування стандартів COSO та реалізацію положень закону Сарбейнса-Окслі.

Внутрішній контроль може бути визначений як механізми, заходи і процедури, які використовуються для забезпечення досягнення намічених результатів, гарантії застосування ресурсів, відповідно до цілей і завдань організації, використання програм для захисту від шахрайства та недбальства і забезпечення отримання надійної і своєчасної інформації в процесі прийняття рішень.

В основному поняття внутрішній контроль в Чехії включає такі терміни, як "управлінський контроль", та "внутрішній аудит" або "контроль, який є частиною системи управління." Поділ внутрішнього контролю для управлінського контролю та внутрішнього аудиту з'являється в Законі про фінансовий контроль, даним законом визначено відповідальність при проведенні контролю, його види, процедури здійснення та критерії ефективності, щодо визначення сутності внутрішнього контролю, то відповідно до статті 25 цього закону визначено, що внутрішній контроль повинен створити умови для економічного, ефективного і доцільного результату в будь-якій організації, а система внутрішнього контролю здатна своєчасно встановити, оцінити та мінімізувати операційні, фінансові, юридичні та інші ризики, що виникають у зв'язку з відповідними затвердженими планами і цілями організації.

Відділ внутрішнього контролю покликаний сприяти підвищенню ефективності роботи на підприємстві та перевіряти господарські операції у виробничих підрозділах, раціональне використання робочої сили, упровадження прогресивних технологій, збереження цінностей на об'єктах підприємства. Таким вимогам може відповідати тільки своєчасний і ретельний внутрішній контроль. У зв'язку із цим доцільно вибудувати структуру внутрішнього контролю, яка забезпечить вірогідність інформації, законність господарських операцій і виявлення відхилень від норми, які виникають у процесі діяльності, цього можна досягти шляхом визначення функцій, адже при виконанні тієї чи іншої роботи необхідно заздалегідь визначити, що потрібно в підсумку одержати, як організувати справу, мотивувати і проконтролювати його виконання. В сучасній літературі знаходимо безліч підходів чеських авторів щодо функцій внутрішнього контролю, нами визначено, що в більшості публікацій зустрічається з трьома основними функціями. До них відносяться:

- інспекційна, яка полягає в об'єктивному спостереженні та оцінці фактичного стану контрольованого об'єкта його властивістю по відношенню до зазначених вимог.
- профілактична, що стосується, по суті, його присутності та заходів щодо стабільної спрямованості на сучасний розвиток.
- ліквідаційна, яка передбачає перевірку виконання найважливіших заходів, які спрямовані на запобігання небажаним ситуаціям.

Тобто вище зазначені функції, на практиці тісно взаємопов'язані одна з одною. Їх взаємодія забезпечує успішне функціонування підприємства у ринкових умовах незважаючи на зовнішні чи внутрішні чинники впливу.

Нами визначено, що завдання контролю впродовж багатьох років поступово розширюється. На ранніх етапах контроль складався з виявлення недоліків управління його зусилля були спрямовані на виявлення, усунення та профілактику недоліків, зокрема, для виявлення шахрайства або запобігання шахрайства та крадіжки або інших збитків організації. Поступово роль контролю росла та поширювалися на виявлення інших недоліків, які означали для організації втрату або економічні санкції. Важливим для контролю також було управління направлене на дотримання законів. В даний час

активність спрямована на розширену перевірку функціональних можливостей системи, тобто система контролю повинна надати відповідні гарантії того, що вона веде себе бажаним чином та всі процеси відбуваються без проблем або інших недоліків, а процедури контролю відповідають поточній ситуації та розвитку системи в найближчому майбутньому. Такий підхід не виключає, а саме включає в себе моніторинг, оцінку та усунення будь-яких недоліків.

Розглядаючи сучасний стан внутрішнього контролю, можна, розглянути побудову системи внутрішнього контролю на конкретному підприємстві, а саме “Skanska”, яка є одною з провідних компаній, що займаються будівельною та девелоперською діяльністю. В даній компанії створений свій індивідуальний наказ, директива щодо внутрішнього контролю. Даний наказ написаний в формі керівництва, яке регулює факти, пов'язані з певними професійними секціями, відділами або функціями всього підприємства. Що стосується змісту директиви, це в першу чергу керівництво про те, як діяти в області бухгалтерського обліку та операцій, пов'язаних з ним. Він складається з загальних вимог до яких входять зазначення мети та завдань, опис законів та нормативних актів, що регулюють бухгалтерський облік групи “Skanska” в Чехії, крім того наказ має справу з основними зобов'язаннями і термінами. У даному розділі також визначає програмне забезпечення, що використовується для обліку групи “Skanska”. Наступна частина описує осіб, уповноважених та відповідальних за надання інформації необхідної для здійснення обліку та контролю, і опис їх прав та обов'язків. Наступні підрозділи описують порядок передачі записів та в якій валюті та на якому рахунку здійснюється облікове відображення, забезпечення, подрібнення і архівування бухгалтерського обліку і т.д.

Тобто організація контролю здійснюється шляхом створення наказу про внутрішній контроль на підприємстві, який визначає всі основні умови його функціонування та забезпечує його ефективність.

Для отримання відповіді на питання, щодо того хто має здійснювати контроль, потрібно розглянути кілька його форм :

- керівники - за принципом "хто управляє – контролює", потрібно забезпечити кожного керівника безсумнівним контролем на підприємстві;
- відповідні співробітники - організація повинна встановити (шляхом навчання, заходів управління, контролю керівників) такі умови, де для окремих співробітників в якості невід'ємної частини їх діяльності, передбачено контролювати свою власну діяльність;
- внутрішні контролери - ця група інспекторів розділена на дві підгрупи. Перша група, передбачає спеціалістів, які виконують всі контрольні функції, як професію, інша персонал навчений для виконання окремих завдань контролю.

Розглянувши відповідальність за формування і функціонування ефективної системи внутрішнього контролю визначено, що завжди ця відповідальність покладена на вище керівництво організації, яке в свою чергу повинно створити умови, що обмежують появу можливості для шахрайства, розтрата і корупції. Для забезпечення ефективної системи внутрішнього контролю, особливо у великих організаціях може бути створено окремий відділ внутрішнього контролю, або принаймні система внутрішнього контролю виконуватиметься підготовленими внутрішніми контролерами, що перевірятимуть систему контролю в своїй повсякденній діяльності. Обраний стиль контролю повинен дотримуватися всім персоналом лише за цієї умови контроль буде до кінця ефективним.

По відношенню до перевірки системи внутрішнього контролю, то необхідно застосовувати наступні принципи :

- впровадження системи внутрішнього контролю не призводить до передачі відповідальності за невдачі і незгоду на контролера ;
- контроль не є засобом запобігання від усіх ризиків ;
- контролер є особою що контролює, але не тим хто призначає та виконує покарання.

Таким чином, визначено, що для того, щоб створити і організувати роботу системи внутрішнього контролю та забезпечити її ефективну діяльність у вітчизняній практиці

необхідно використовувати досвід зарубіжних країн, адже ефективно побудована система внутрішнього контролю, в основі якої лежить поєднання вітчизняних і закордонних знань, дозволить досягти цілей і завдань, які виникають в умовах мінливого сучасного середовища.

ПЕСТОВСЬКА З.С., старший викладач,
кафедра міжнародних фінансів та банківської справи
БЕЗУСА Л.В., студентка,
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля

УПРАВЛІННЯ ФОРМУВАННЯМ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА

Керівнику будь-якого підприємства на практиці доводиться приймати безліч різноманітних управлінських рішень, кожне з яких стосується ціни, витрат, обсягу і структури реалізованої продукції, що позначається на фінансових результатах підприємства, тому розроблення ефективного механізму управління прибутком на підприємстві є одним із найактуальніших теоретичних і практичних завдань для фахівців у галузі економіки і фінансів.

Управління формуванням прибутку є складовою системою загального управління прибутком, що також включає управління його розподілом. Ця система виконує такі завдання: збільшення обсягу прибутку загалом за рахунок збільшення його від основної та інших видів діяльності; зниження витрат у процесі його формування; забезпечення стабільності в одержанні прибутку; розподіл одержання прибутку в часі.

Для ефективного управління прибутком необхідно мати достатню інформаційну базу для прийняття оптимальних управлінських рішень. Такою базою виступають результати аналізу прибутку, доходів та витрат. Джерелом вихідних даних для проведення такого аналізу слугує річна фінансова звітність підприємства та маркетингові дослідження ринку.

Загальний прибуток підприємства складається з прибутку, отриманого підприємством від звичайної діяльності та від надзвичайних подій. Прибуток від звичайної діяльності становить близько 95 % від загальної суми отриманого підприємством прибутку. Більша частка прибутку від звичайної діяльності припадає на прибуток від операційної діяльності, зокрема від здійснення основної діяльності (реалізації продукції, робіт, послуг). Прибуток від іншої операційної діяльності складається з прибутку від реалізації оборотних активів (запасів сировини, матеріалів, напівфабрикатів, залишків незавершеного виробництва тощо), реалізації іноземної валюти, якою підприємство володіє з метою забезпечення операційної діяльності (наприклад, імпортування сировини, комплектуючих), прибутку від операційної оренди та інших операцій підприємства, що не належать до фінансової або інвестиційної діяльності.

Прибуток – це частина чистого доходу, який безпосередньо одержують підприємства після реалізації продукції як винагороду за вкладений капітал і ризик підприємницької діяльності. Кількісно він становить різницю між сукупними доходами (після сплати податку на додану вартість, акцизного збору та інших відрахувань з виручки в бюджетні і не бюджетні фонди) і сукупними витратами звітного періоду. Обсяг прибутку, рівень рентабельності залежать від виробничої, постачальницької, маркетингової, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства. Тому ці показники характеризують усі сторони господарської діяльності підприємства.

Обсяг реалізації продукції може справляти позитивний і негативний вплив на суму прибутку. Збільшення обсягу продажів рентабельної продукції приводить до

пропорційного збільшення прибутку. Якщо ж продукція є збитковою, то при збільшенні обсягу реалізації відбувається зменшення суми прибутку, отриманого від реалізації рентабельної продукції.

Структура товарної продукції також може по-різному впливати на суму прибутку. Якщо збільшиться частка рентабельніших видів продукції в загальному обсязі її реалізації, то сума прибутку зросте, і навпаки, при збільшенні частки низькорентабельної або збиткової продукції загальна сума прибутку зменшиться.

Собівартість продукції і прибуток перебувають в обернено пропорційній залежності: зниження собівартості приводить до відповідного зростання суми прибутку, і навпаки.

Зміна рівня середньореалізаційних цін і величина прибутку перебувають у прямо пропорційній залежності: при збільшенні рівня цін сума прибутку зростає, і навпаки.

За результатами факторного аналізу можна оцінити якість прибутку. Якість прибутку від основної діяльності вважається високою, якщо її збільшення зумовлене зростанням обсягу продажів, зниженням собівартості продукції.

Низька якість прибутку характеризується зростанням обсягів реалізації за рахунок росту цін на продукцію без збільшення фізичного обсягу продажів і зниження витрат на гривню продукції.

Отже, збільшення прибутку можливе за рахунок:

- нарощення обсягів виробництва і реалізації товарів;
- здійснення заходів щодо підвищення продуктивності праці своїх працівників;
- зменшення витрат на виробництво продукції;
- кваліфікованого здійснення цінової політики, оскільки на ринку діють переважно вільні (договірні) ціни;
- грамотної побудови договірних відносин з постачальниками, посередниками, покупцями;
- покращення системи маркетингу на підприємстві, тобто виробляти тільки те, що безумовно буде купуватися, тому потрібно згрупувати свою продукцію за ознакою рентабельності і зосередити увагу на тій продукції, яка є високорентабельною;
- удосконалення продукції з середнім рівнем рентабельності, а низькорентабельну зняти з виробництва;
- організації виробничого процесу таким чином, щоб він був пристосований до швидкої переналадки;
- постійного проведення наукових досліджень аналізу ринку, поведінки споживачів і конкурентів.

Насамперед потрібно звернути увагу на такі напрямки розвитку підприємства:

1. Освоєння нових ринків, проте при цьому необхідно докласти всіх зусиль, щоб не втратити постійних клієнтів.
2. Постійне впровадження нових наукових розробок і підтримання продукції в конкурентоспроможному стані.
3. Проведення кадрової політики стимулювання працівників, з метою недопущення відтоку кваліфікованих кадрів.
4. На підприємстві, передусім, потрібно дотримуватися високої виконавчої дисципліни, а також укладених договорів на виконання робіт.
5. Необхідно більше уваги приділяти підвищенню швидкості руху обігових коштів, скороченню усіх видів запасів, домагатися максимально швидкого просування готових виробів від виробника до споживача.
6. Скорочення витрат на виробництво можна досягти внаслідок підвищення рівня продуктивності праці, економічного використання сировини, матеріалів, палива, електроенергії, устаткування.

Проте показник прибутку не може використовуватися як об'єктивний критерій перспективності бізнесу. Прибуток в абсолютному вимірі, як і відносні показники,

наприклад, прибуток на вкладений капітал, вимірюють результати минулої діяльності компанії, але не її майбутній потенціал. Концентрація зусиль на прибутковості як на першорядній меті неминуче породжує особливий стиль керівництва, орієнтованого на короткотерміновий успіх, що готовий пожертвувати довготерміновою конкурентоспроможністю компанії. Керівники знають, як можна без особливих труднощів підвищити поточні доходи шляхом скорочення витрат, зниження витрат на розробку нового продукту і підтримки товарної марки, обмеження інвестицій. Насправді ж більшість таких програм з поліпшення прибутковості є лише розбазарюванням активів підприємства.

ПЕСТОВСЬКА З.С. , старший викладач,
кафедра міжнародних фінансів та банківської справи,
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля

АЛГОРИТМ УПРАВЛІННЯ ПОТОЧНИМИ ФІНАНСОВИМИ ПОТРЕБАМИ МАШИНОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Механізм задоволення поточних фінансових потреб (ПФП) машинобудівного підприємства можна представити як систему взаємопов'язаних принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень, пов'язаних з формуванням та здійсненням політики управління запасами, дебіторською і кредиторською заборгованістю підприємства. За рівнем керованості з боку самого підприємства на першому місці стоїть кредиторська заборгованість, на другому - запаси, на третьому – дебіторська заборгованість. Механізм задоволення поточних фінансових потреб підприємства містить такі підсистеми у структурі системи управління ПФП: 1. підсистему управління запасами; 2. підсистему управління дебіторською заборгованістю; 3. підсистему управління кредиторською заборгованістю. Ці три підсистеми управління повинні діяти паралельно в часі та просторі, оскільки об'єкти управління цих підсистем є складовими поточних фінансових потреб машинобудівних підприємств. Тому для підвищення ефективності механізму задоволення поточних фінансових потреб необхідно розробити певний алгоритм, який поєднав би і ці три підсистеми, і результати діяльності підприємства (рис. 1.)

Починається процес управління ПФП машинобудівного підприємства з розрахунку поточних фінансових потреб, який можна робити як у абсолютному, так і у відносному варіантах. Як результат ми отримаємо позитивну, негативну, або, в ідеальному варіанті, нульову величину. Якщо величина ПФП нульова або негативна, ми маємо визначити, чи є за таких умов ефективною діяльність підприємства. Для цього спочатку розраховуємо показники ліквідності та перевіряємо, чи знаходяться вони у межах нормативних значень (коефіцієнт поточної (загальної) ліквідності (≥ 2), коефіцієнт швидкої (критичної) ліквідності (0,6-0,8), коефіцієнт абсолютної (грошової) ліквідності (0,2-0,35)). Якщо всі ці кілька показників виявилися поза межами норми, з'ясовуємо причини такого явища та вживаємо коригувальні дії (якщо є така можливість). Якщо всі показники знаходяться у межах норми, переходимо до перевірки рентабельності підприємства як узагальнюючого показника ефективності його діяльності. Якщо підприємство не є рентабельним або має збитки, з'ясовуємо причини такого явища та вживаємо коригувальні дії (якщо є така можливість). Якщо підприємство рентабельне та існує тенденція до зростання рентабельності, це означає, що немає необхідності у покращенні управління ПФП, а тому надлишкові кошти, що утворилися через перевищення кредиторською заборгованістю

суми дебіторської заборгованості та запасів (за умови своєчасних розрахунків з кредиторами), можна спрямувати у дохідні короткострокові фінансові інструменти з метою отримання додаткового доходу.

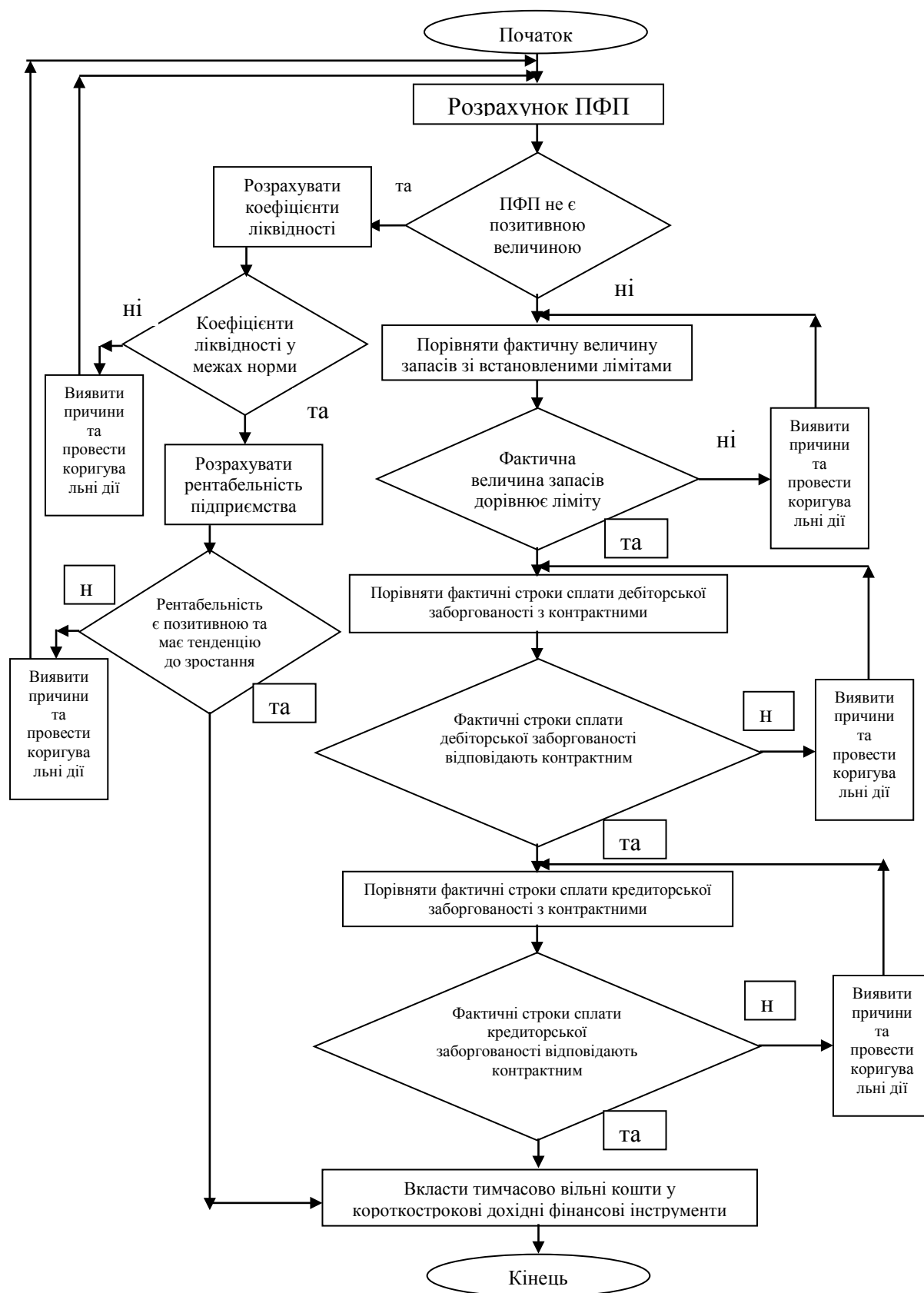


Рис. 1. Алгоритм управління ПФП машинобудівного підприємства.

Якщо ж ПФП виявилися позитивною величиною, відповідному спеціалісту підприємства необхідно з'ясувати причину такого становища та виправити його, оскільки навіть при рентабельній діяльності через позитивну величину ПФП існує потенційна загроза виникнення дефіциту грошових коштів. Спочатку перевіряємо, чи дотримується підприємство обраної політики управління запасами, чи є ця політика ефективною, чи дотримується підприємство встановленого ліміту витрачання коштів на запаси та лімітів зберігання та витрачання самих запасів.

Якщо відповідь на це питання негативна, необхідно з'ясувати причини та провести певні коригувальні дії. Якщо відповідь позитивна, переходимо до наступної складової розрахунку ПФП – дебіторської заборгованості. Для неї також мають бути визначені певні ліміти, наприклад, у договорах з покупцями є встановлені строки оплати, або підприємство планує строки погашення дебіторської заборгованості, проводить систему знижок за своєчасну або дострокову сплату боргів покупцями. Якщо знайдено певні відхилення від обраної політики або вона взагалі виявилася неефективною, з'ясовуємо причини та проводимо коригувальні дії. Якщо відхилень у підсистемі управління дебіторською заборгованістю не виявлено, переходимо до наступного кроку. Аналізуємо якість підсистеми управління кредиторською заборгованістю. Якщо є відхилення від обраної політики створення та погашення кредиторської заборгованості, випадки прострочення договірних строків її сплати, випадки втрати цінних постачальників через прострочення платежів, з'ясовуємо причини та проводимо коригувальні дії. Якщо підприємство дотримується укладених договорів з постачальниками, а кредиторська заборгованість перевищує суму запасів та дебіторської заборгованості, можемо спрямувати надлишкові кошти на короткострокові фінансові вкладення з метою отримання прибутку.

Важливим у процесі управління ПФП є контроль за співвідношенням дебіторської і кредиторської заборгованості. Розглядаючи питання аналізу дебіторської заборгованості, слід ознайомитися з методом надання знижок за дострокової оплати. Водночас треба перевірити достовірність інформації щодо видів і строків кредиторської заборгованості. У процесі аналізу необхідно дати оцінку умов заборгованості, звернути увагу на строки, обмеження використання ресурсів, можливості залучення додаткових джерел фінансування. Як правило, основною причиною змін структури кредиторської заборгованості є взаємні неплатежі. Це може підтвердити порівняльний аналіз кредиторської та дебіторської заборгованості. Зменшення дебіторської заборгованості проти кредиторської може статися через погіршення стосунків з клієнтами, тобто через зменшення кількості покупців продукції. Збільшення дебіторської заборгованості проти кредиторської може бути наслідком неплатоспроможності покупців. Загальними визначальними критеріями обліку дебіторської й кредиторської заборгованості є правильність документування поточних зобов'язань та розрахунків підприємства; основа для постановки дебіторської та кредиторської заборгованості на облік; контроль за змінами їх сум та дотримання правил відображення дебіторської та кредиторської заборгованості у балансі.

Крім цього, облік виробничих запасів є одним із основних об'єктів бухгалтерського обліку на машинобудівних підприємствах. Запаси є частиною оборотних засобів підприємства й, відповідно, їх вартість впливає на собівартість готової продукції та рівень рентабельності виробництва. Запасами визнаються такі активи, відносно яких існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому матеріальні вигоди, пов'язані з їх використанням, а вартість таких запасів може бути достовірно визначена. Тобто, при відсутності впевненості щодо отримання економічних вигод або застосуванні недостовірної оцінки при надходженні та списанні матеріалів достовірність активів у балансі викликає сумніви. Отже, фінансовий облік повинен здійснювати контроль за використанням матеріальних цінностей і давати про це повну інформацію для аналізу та прийняття рішень на вищому рівні управління.

ФІНАНСОВИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

Склад витрат, що включаються в собівартість продукції, їхня класифікація по статтях визначаються державним стандартом, а методи калькулювання – самими підприємствами. Собівартість - один з найважливіших якісних показників, що характеризують усі сторони діяльності підприємства (об'єднання). Вона відбиває повноту й ефективність використання трудових і матеріальних ресурсів на випуск продукції, економію у витраті засобів, результати впровадження нової техніки і технології.

Витрати, що залежать від обсягу виробництва, підрозділяються на умовно-постійні (непропорційні) і умовно-перемінні пропорційні).

Умовно-перемінні витрати міняються в залежності від зміни обсягу виробництва тобто ті витрати, що на одиницю продукції постійні (затверджені норми витрати), а на весь обсяг змінюються прямопропорційно.

Умовно-постійні витрати - це витрати, величина яких чи не міняється змінюється в меншій мері, чим обсяг виготовленої продукції. Цих витрат при збільшенні обсягу виробництва на одиницю продукції відноситься менше, тому що загальна їхня величина залишається постійної чи збільшується (зменшується) непропорційно збільшенню (зменшенню) обсягу виробництва.

Класифікація витрат на відносно-постійні і відносно-перемінні має велике значення для планування собівартості, тому що дозволяє установити розміри зниження собівартості продукції зі збільшенням обсягу виробництва (навантаження) підприємства, цеху, агрегату.

З проблемою розподілу витрат по об'єктах зв'язаний їхній поділ на прямі і непрямі. Витрати є прямими, якщо їхній можна ототожнити з конкретними виробами. Прикладом є віднесення витрат основних матеріалів на цех і далі на продукцію.

Звичайно виділяють чотири критерії розподілу витрат:

1. Причинно-наслідковий (повинна бути ясна зв'язок об'єкта витрат і понесених витрат).

2. Досягнутий результат. (Наприклад, рекламна компанія створює імідж корпорації, а не індивідуального товару. Витрати по цій програмі можуть бути віднесені на підрозділи з найбільшим рівнем продажів, а не з мінімальним.)

3. Справедливість – це критерій, що найбільше часто використовується в держзамовленнях, де розподіл витрат є основою встановлення цін.

4. Прибутковість. (Наприклад, розподіл заробітної плати керівництва корпорації на основі прибутковості підрозділів. Передбачається, що прибутковий підрозділ має велику платоспроможність корпоративних витрат.

При плануванні витрат на об'єм виробництва виникає проблема оцінки ступеня ефективності кожного з підрозділів. На багатьох підприємствах застосовується єдина ставка розподілу накладних витрат. Єдина чи загальнозаводська ставка розподілу накладних витрат використовується, коли ставки розподілу накладних витрат установлюються для всього підприємства по усіх видах робіт незалежно від підрозділів, у яких вони виконуються. Єдина ставка розподілу накладних витрат – не кращий метод розподілу накладних витрат, коли на підприємстві мають підрозділи й у кожному з них витрати часу на виконання робіт різні. Можна укласти, що єдину ставку розподілу накладних витрат доцільно використовувати тільки тоді, коли на всі роботи у всіх підрозділах затрачається приблизно однаковий час. Якщо на ці роботи затрачається

різний час, то необхідно установити ставки розподілу накладних витрат окремо по кожному підрозділі, щоб на всі замовлення розподілялися фактично відповідні їм накладні витрати.

Витрати виробництва характеризують ефективність управлінської діяльності на підприємстві загалом, оскільки відображають сукупні затрати живої й уречевленої праці, тобто поєднання основних засобів, сировини й матеріалів за допомогою праці робітників підприємства. Рациональність такого поєднання залежить від якості управлінських рішень. Таким чином, у витратах виробництва відображається рівень управлінського обліку на підприємстві, оскільки вся діяльність менеджерів центрів відповідальності спрямована в підсумку на мінімізацію затрат живої й уречевленої праці. Необхідну інформацію для прийняття обґрунтованих рішень менеджерів центрів відповідальності про доцільність витрачання сировини й матеріалів, праці робітників, використання машин і механізмів, інших основних засобів забезпечує, як відомо, управлінський облік.

Необхідно зазначити, що витрати виробництва є також об'єктом фінансового обліку. Однак мета фінансового обліку відрізняється від визначеної в управлінському обліку витрат виробництва. Метою фінансового обліку є забезпечення звітною інформацією про витрати виробництва зовнішніх користувачів. Тому в ньому формуються узагальнені (синтезовані) дані про витрати виробництва на підприємстві загалом за елементами “Матеріальні затрати”, “Витрати на оплату праці”, “Відрахування на соціальні заходи”, “Інші операційні витрати”, подані в звіті про фінансові результати ф. № 2, – документі зовнішньої звітності. Подається така інформація після завершення звітного періоду (кварталу, року).

Управлінський облік витрат виробництва має за мету забезпечення інформацією менеджерів підприємства для прийняття ними обґрунтованих рішень щодо ефективного використання праці, виробничих запасів та основних засобів. Тому інформація про витрати виробництва в управлінському обліку має бути якнайдетальніша і оперативна. Цінною вона для менеджерів центрів відповідальності може бути лише за умови, що вона конкретизована і надається їм, як правило, до завершення виробничого процесу або й до його початку – як прогнозна. За свідченням зарубіжних дослідників, менеджери віддають перевагу своєчасній інформації, що може бути не настільки точною, перед уточненою, але поданою тоді, коли вплинути на процес формування витрат уже неможливо. Витрати виробництва в управлінському обліку також узагальнюються, але з метою забезпечення аналітичності інформації, що дає змогу оцінювати ефективність витрат на виробництво конкретного виду продукції (робіт, послуг) і за кожним центром відповідальності окремо. Ефективною управлінська діяльність може бути лише у випадках, коли менеджери отримують вичерпну інформацію про взаємозв'язок витрат за кожним їхнім елементом (а не за сукупністю “матеріальні витрати” чи інші групи, як у фінансовому обліку) з виробництвом конкретних видів (найменувань) продукції (робіт, послуг). Оскільки управлінська діяльність менеджерів будь-якого підприємства в умовах ринку спрямована на отримання максимально можливої суми прибутку, що визначається як різниця між цінами продажу (доходами) і собівартістю реалізації продукції (робіт, послуг), то реальний вплив на прибутковість підприємства менеджери можуть здійснювати лише через формування витрат виробництва, оскільки ціновий фактор від них, як правило, не залежить, бо формується в результаті попиту та пропозиції.

Управлінський облік витрат виробництва здійснюється за різними об'єктами, що визначаються специфікою підприємства. Чим більше видів продукції (робіт, послуг) виробляє (виконує) підприємство, тим більше об'єктів (рахунків) аналітичного обліку відкривають в управлінському обліку. В середині цих рахунків витрати обліковують за встановленими елементами, котрі групують у статті. У фінансовому обліку достатньо узагальнених даних за наведеними вище групами елементів витрат, необхідних для складання зовнішньої звітності. У зв'язку з цим до синтетичних рахунків класу 8 “Витрати за елементами”, призначених для фінансового обліку витрат виробництва, аналітичних рахунків не відкривають. Натомість до рахунка 23 “Виробництво” в

управлінському обліку відкривають субрахунки за видами виробництв – основне, допоміжне тощо чи центрів відповідальності, а в їхній розвиток – аналітичні рахунки щодо видів продукції (робіт, послуг).

В управлінському обліку творчо застосовують різні методики класифікації витрат, калькуляції собівартості продукції залежно від визначеної мети перед менеджерами конкретних центрів відповідальності.

Фінансовий облік витрат виробництва жорстко регламентований Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, а класифікація обмежується лише групами елементів, передбаченими у звіті про фінансові результати, ф. № 2.

Управлінський облік забезпечує інформацією менеджерів для прийняття ними рішень. У зв’язку з цим в управлінському обліку витрат виробництва широко застосовують конструктивні та прогнозні розрахунки, експертні оцінки поведінки витрат до їх здійснення. Фінансовий облік відображає лише фактографічну інформацію про витрати, які вже відбулись.

Разом з тим, управлінський і фінансовий облік витрат взаємопов’язані. Їхні дані відображаються здебільшого за однаковими первинними документами, на основі даних про витрати виробництва визначаються прибутки чи збитки в системі рахунків фінансового обліку, зрештою загалом по підприємству сума витрат виробництва є однаковою, незалежно від того, за якою підсистемою обліку вона відображається.

ПЕСТОВСЬКА З.С., старший викладач,
кафедра міжнародних фінансів та банківської справи
САЛЬНИКОВА А.Ю., студентка,
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля

ФІНАНСОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ ЯК ОСНОВА АНТИКРИЗОВОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Кожному етапу фінансової стабілізації відповідають певні внутрішні механізми, які в практиці фінансового менеджменту прийнято розділяти на:

1) оперативний механізм фінансової стабілізації: система заходів, спрямована на зменшення розміру поточної зовнішньої і внутрішньої заборгованості підприємства в короткостроковому періоді та на збільшення суми грошових зобов’язань, що забезпечують термінове погашення цих заборгованостей. Принцип «відсікання зайвого», що лежить в основі цього механізму, визначає необхідність скорочення розмірів як поточних потреб, так і певних видів ліквідних активів. Мета цього етапу вважається досягнутою, якщо усунена поточна неплатоспроможність підприємства, тобто обсяг надходження коштів перевищив обсяг невідкладних фінансових зобов’язань в короткостроковому періоді;

2) тактичний механізм фінансової стабілізації: система заходів, спрямованих на досягнення точки фінансової рівноваги підприємства в майбутньому періоді. Даний механізм націлений на збільшення обсягу генерування вільних фінансових ресурсів підприємства над необхідним обсягом споживання власних фінансових ресурсів підприємства. Для досягнення необхідно скорочення обсягу споживання власних фінансових ресурсів. Мета цього етапу фінансової стабілізації вважається досягнутою, якщо підприємство вийшло на межу фінансової рівноваги, що передбачена цільовими показниками фінансової структури капіталу і забезпечує достатню його фінансову стійкість;

3) стратегічний механізм фінансової стабілізації: система заходів, спрямованих на

підтримання досягнутої фінансової рівноваги підприємства в тривалому періоді. Цей механізм базується на моделі сталого економічного зростання підприємства відповідно до обраної підприємством фінансової стратегії. Мета цього етапу фінансової стабілізації вважається досягнутою, якщо в результаті прискорення темпів стійкого економічного зростання підприємство забезпечує відповідне зростання його ринкової вартості в довгостроковій перспективі.

Антикризове управління для відновлення фінансової рівноваги підприємства та мінімізації розмірів зниження його ринкової вартості передбачає вирішення таких завдань:

1) своєчасне діагностування передкризового фінансового стану підприємства і прийняття необхідних превентивних заходів щодо запобігання фінансової кризи. Це завдання реалізується шляхом постійного моніторингу фінансового стану підприємства та факторів зовнішнього фінансового середовища, що надає найбільш істотний вплив на результати фінансової діяльності. Діагностика передкризового фінансового стану підприємства за результатами такого моніторингу в багатьох випадках дозволяє уникнути фінансової кризи за рахунок здійснення превентивних захисних заходів або, щонайменше, істотно пом'якшити характер його подальшого перебігу. Прийняття превентивних заходів щодо запобігання фінансової кризи підприємства є найбільш економним напрямом антикризового фінансового управління, що забезпечує найбільший ефект (у вигляді зниження майбутніх втрат) на одиницю витрачених з такою метою фінансових ресурсів;

2) усунення неплатоспроможності підприємства. Це найбільш невідкладне завдання при діагностуванні діяльності. У ряді випадків реалізація тільки цього завдання дозволяє припинити поглиблення фінансової кризи підприємства, відновити його імідж серед господарських партнерів і отримати необхідний запас часу для реалізації інших антикризових заходів. Разом з тим необхідно пам'ятати, що порушення платоспроможності - це один із зовнішніх симптомів прояву фінансових криз підприємства, тому усунення неплатоспроможності повинно здійснюватися не тільки за рахунок «латання дірок», скільки шляхом усунення причин, її генеруючих;

3) відновлення фінансової стійкості підприємства. Це одна з основних задач, що забезпечують реалізацію головної мети антикризового управління, що вимагає найбільших зусиль і витрат фінансових ресурсів. Реалізація цього завдання здійснюється шляхом поетапної структурної перебудови всієї фінансової діяльності підприємства. У процесі такої фінансової реструктуризації в першу чергу повинна забезпечуватися оптимізація структури капіталу, оборотних активів та грошових потоків, а в окремих випадках знижуватися його інвестиційна активність;

4) запобігання банкрутству та ліквідації підприємства. Таке завдання стоїть перед антикризовим фінансовим управлінням підприємством при діагностуванні глибокого або катастрофічного системного фінансової кризи. Як правило, внутрішні механізми фінансової стабілізації та обсяг власних ресурсів підприємства виявляються недостатніми для подолання такого фінансової кризи. Тому для запобігання банкрутства та ліквідації підприємства в процесі антикризового фінансового управління повинна забезпечуватися ефективна зовнішня його санація;

5) мінімізація негативних наслідків фінансової кризи підприємства. Це завдання реалізується шляхом закріплення позитивних результатів виведення підприємства зі стану фінансової кризи та стабілізації якісних структурних перетворень його фінансової діяльності з урахуванням її довгострокової перспективи. Ефективність заходів щодо подолання негативних наслідків фінансової кризи оцінюється за критерієм мінімізації втрат ринкової вартості підприємства в зіставленні з докризовим її рівнем.

Фінансовий менеджмент є основним елементом антикризового управління, оскільки фінансовий менеджмент представляє поєднання стратегічних і тактичних елементів фінансового забезпечення підприємництва, що дозволяють управляти грошовими потоками і знаходити оптимальні рішення. Посилення контролю над

грошовими коштами вкрай необхідно будь-якому підприємству, тим більше що знаходиться в стадії кризи. Важливою є роль фінансового менеджменту і в діагностиці кризових ситуацій, оскільки одним із завдань фінансового менеджменту є аналіз фінансового стану підприємства. Аналізуючи фінансовий стан підприємства, можна встановити зачатки кризи на самих ранніх етапах розвитку.

ПЕСТОВСЬКА З.С., старший викладач,
кафедра міжнародних фінансів та банківської справи

СЛЕПЧЕНКО М.С., студентка,

Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля

ОЦІНКА СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

Використані в процесі виробництва ресурси (знаряддя праці, предмети праці та сама праця) визначають сутність поняття «витрати». Грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту формує поняття «собівартість». Структура собівартості - це співвідношення окремих елементів витрат, які виражені у відсотках до загальної їх суми. Поняття «собівартість» відображає, скільки і яких ресурсів було використано; представляє собою величину використаних ресурсів у грошовому виразі; пов'язує використані ресурси з конкретним об'єктом витрат.

Метою обліку собівартості продукції є своєчасне, повне та достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, обчислення фактичної собівартості окремих видів продукції, а також контроль за використанням ресурсів.

При плануванні та обліку продукції використовують певні види собівартості.

Залежно від часу формування витрат розрізняють собівартість планову, фактичну, нормативну та кошторисну. Планову собівартість визначають перед початком планового року на основі прогресивних норм витрат усіх видів ресурсів на одиницю продукції, цін на сировину, тарифів та ставок, які діють на момент розробки плану. Фактична собівартість – це виражені в грошовій формі індивідуальні витрати підприємства за даних умов діяльності підприємства. Вона визначається після завершення певного періоду роботи підприємства на основі даних оперативно-технічного та бухгалтерського обліку. Нормативна собівартість виражає витрати на виробництво, які розраховані на основі норм використання ресурсів. Кошторисна собівартість характеризує витрати на одиницю продукції або замовлення, які виконують у разовому порядку.

У залежності від послідовності формування витрат і місця виникнення розрізняють наступні види собівартості: технологічну, цехову, виробничу та повну. Технологічна собівартість – це витрати, безпосередньо пов'язані з технологією виробництва продукції. Цехова собівартість – це вся сума грошових витрат на виробництво продукції у даному цеху (сума технологічної собівартості та загальноцехових витрат). Виробнича собівартість – це сукупність усіх грошових витрат на виробництво продукції. У відповідності з П(С)БО 16 «Витрати» до складу виробничої собівартості включають: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Повну собівартість характеризує уся сума витрат не тільки на виробництво, а й на збут готової продукції підприємства (сума виробничої собівартості та позавиробничих витрат).

Залежно від досліджень, цілей аналізу діяльності (ступенем охоплення) підприємств розрізняють індивідуальну, середньогалузеву та галузеву собівартість продукції. Індивідуальна собівартість продукції характеризує витрати окремого підприємства на виробництво та реалізацію продукції. Середньогалузева собівартість характеризує рівень витрат на продукцію у середньому за сукупністю підприємств галузі. Її визначають як середньозважену величину, де вагою є обсяг випуску продукції на

підприємствах галузі. Галузева собівартість відбиває сукупні витрати на виробництво та реалізацію продукції всіх підприємств галузі, тобто являє собою середню собівартість продукції по галузі.

У залежності від складу продукції, розрізняють собівартість товарної продукції, валової, реалізованої та незавершене виробництво. Собівартість товарної продукції обчислюється на основі елементів витрат, що відображаються в кошторисі, з подальшим їх коригуванням на величину витрат, які не включені у виробничу собівартість продукції та зміну залишків витрат майбутніх періодів. Одержана сума є собівартістю валової продукції. Собівартість валової продукції як показник застосовується для внутрішніх потреб підприємства, на яких не є стабільною величина залишків незавершеного виробництва. Після коригування собівартості валової продукції на зміну залишків незавершеного виробництва одержується виробнича собівартість товарної продукції. Саме вона разом з сумою позавиробничих витрат становить повну собівартість товарної продукції. Собівартість реалізованої продукції обчислюється коригуванням собівартості товарної продукції на зміну залишків нереалізованої продукції. Визначення та відображення в обліку собівартості реалізованої продукції здійснюється у відповідності з П(С)БО 16 «Витрати», згідно якого вона складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Незавершене виробництво – матеріали, які безпосередньо знаходяться на стадії обробки.

Таким чином, у плануванні, обліку та аналізі застосовується значна кількість показників собівартості у залежності від поставленої мети.

Для характеристики собівартості при випуску різноманітної продукції використовують наступні показники:

- витрати на одну гривню товарної продукції;
- собівартість одиниці окремих видів продукції.
- зниження собівартості порівняльної товарної продукції (використовується на підприємствах зі сталим асортиментом продукції).

Зменшення собівартості продукції є актуальним питанням для всіх виробничих підприємств, адже за рахунок зниження витрат підприємство збільшить прибуток. Джерелами зниження собівартості продукції є скорочення тих витрат, які займають найбільшу питому вагу в її структурі.

Факторами зниження собівартості є:

- підвищення технологічного рівня виробництва (удосконалення техніки, технології, механізації, автоматизація виробничих процесів, використання нових видів сировини);
- удосконалення організації виробництва та праці (розвиток спеціалізації виробництва, удосконалення організації праці);
- зміна структури та обсягу продукції (відносне зменшення умовно-постійних витрат, зміна структури випуску продукції).

Розрахунок зниження собівартості продукції за відповідними чинниками здійснюють у такій послідовності:

1. Визначають витрати на 1 грн. товарної продукції в базовому році діленням собівартості всієї товарної продукції на обсяг товарної продукції підприємства;
2. Визначають вихідну собівартість товарної продукції в плановому році номінальними чинниками методом прямого розрахунку;
3. Визначають економію витрат за техніко-економічними чинниками методом прямого розрахунку: Економія витрат виробництва за рахунок зниження норм витрат матеріалів, Економія витрат виробництва за рахунок росту продуктивності праці (зниження трудомісткості виготовленої продукції, Зміна структури і обсягу продукції спричиняє відносне зменшення умовно-постійних витрат;
4. Визначають планову собівартість продукції;

5. Визначають рівень витрат на 1 грн. товарної продукції у плановому році;
6. Розраховують процент зниження витрат на 1 грн. товарної продукції в плановому році порівняно із звітним.

Обсяг виробництва при незмінній вартості матеріальних і трудових ресурсів збільшується тільки в результаті зниження собівартості.

До найбільш важливих джерел резервів варто віднести зниження матеріальних витрат і підвищення продуктивності праці.

Фактори, що впливають на техніко-економічні показники, можна об'єднати в наступні укрупнені групи.

1. підвищення технічного рівня - процес удосконалення технічної бази, ріст рівня якої досягається в результаті:
 - удосконалювання засобів праці (упровадження прогресивної техніки, підвищення частки удосконаленого устаткування), предметів праці (застосування прогресивних видів сировини, матеріалів, енергоносіїв);
 - раціонального використання сировини, матеріалів;
 - механізації й автоматизації виробничих процесів.

2. удосконалення організації виробництва і праці. Ця група факторів впливає на зниження собівартості в результаті спеціалізації виробництва, удосконалювання організації праці й управління виробництвом, поліпшення матеріально-технічного постачання і побуту, ефективного використання часу робочих, скорочення зайвих витрат.

Ріст обсягу виробництва дозволяє скоротити умовно-постійні витрати. Собівартість знижується за рахунок скорочення поточних витрат виробництва на одиницю продукції до і після проведення організаційно-технічних заходів.

ПЕСТОВСЬКА З.С., старший викладач,
кафедра міжнародних фінансів та банківської справи
ЧМОНА Х.О., студентка,
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля

ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ВИХОДУ З КРИЗОВОЇ СИТУАЦІЇ ДЛЯ ПРАТ "ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ ТЕПЛОВОЗРЕМОНТНИЙ ЗАВОД"

Подолання наслідків економічної кризи на будь-якому підприємстві і в будь-якій державі є дуже актуальним економічним завданням. Вивчення кризових явищ та шляхів виходу з них тільки сьогодні набуває належну значимість. Основна роль в системі антикризового управління підприємства приділяється використанню внутрішніх механізмів фінансової стабілізації. Це пов'язано з тим, що успішне застосування цих механізмів дозволяє не тільки зняти фінансовий стрес загрози банкрутства, а й значною мірою позбавити підприємство від залежності використання позикового капіталу, прискорити темпи його економічного розвитку. Фінансова стабілізація в умовах кризових ситуацій послідовно здійснюється по етапах:

- усунення неплатоспроможності,
- відновлення фінансової стійкості,
- забезпечення фінансової рівноваги в тривалому періоді.

В залежності від цілей та методів здійснення діагностика фінансової кризи підприємства поділяється на дві основні системи: 1) систему експрес-діагностики фінансової кризи, 2) систему фундаментальної діагностики фінансової кризи.

Система заходів для протистояння кризі, яку необхідно запропонувати ПрАТ "Дніпропетровський тепловозремонтний завод", спрямована на нейтралізацію таких негативних явищ:

- зниження попиту на продукцію;

- масові звільнення;
- зниження рівня оплати праці;
- скорочення виробництва;
- неможливість повернення раніше позичених підприємству або підприємством коштів;
- нестача коштів для забезпечення основної діяльності;
- неможливість сплати податків;

Деякі з цих проблем частково вирішені підприємством, деякі чекають свого рішення.

Можливі етапи виходу з кризової ситуації для ПрАТ "Дніпропетровський тепловозремонтний завод":

1) зниження суми позикового капіталу. Зниження необхідно здійснювати поступово, щоб одноразовим зниженням не погіршити фінансовий стан підприємства. Підприємство отримає можливість в довгостроковому періоді скоригувати свою діяльність таким чином, щоб зменшення було покрито з інших джерел, основним з яких є прибуток. При цьому необхідно не тільки зменшувати суму позикового капіталу, а й нарощувати суму власного;

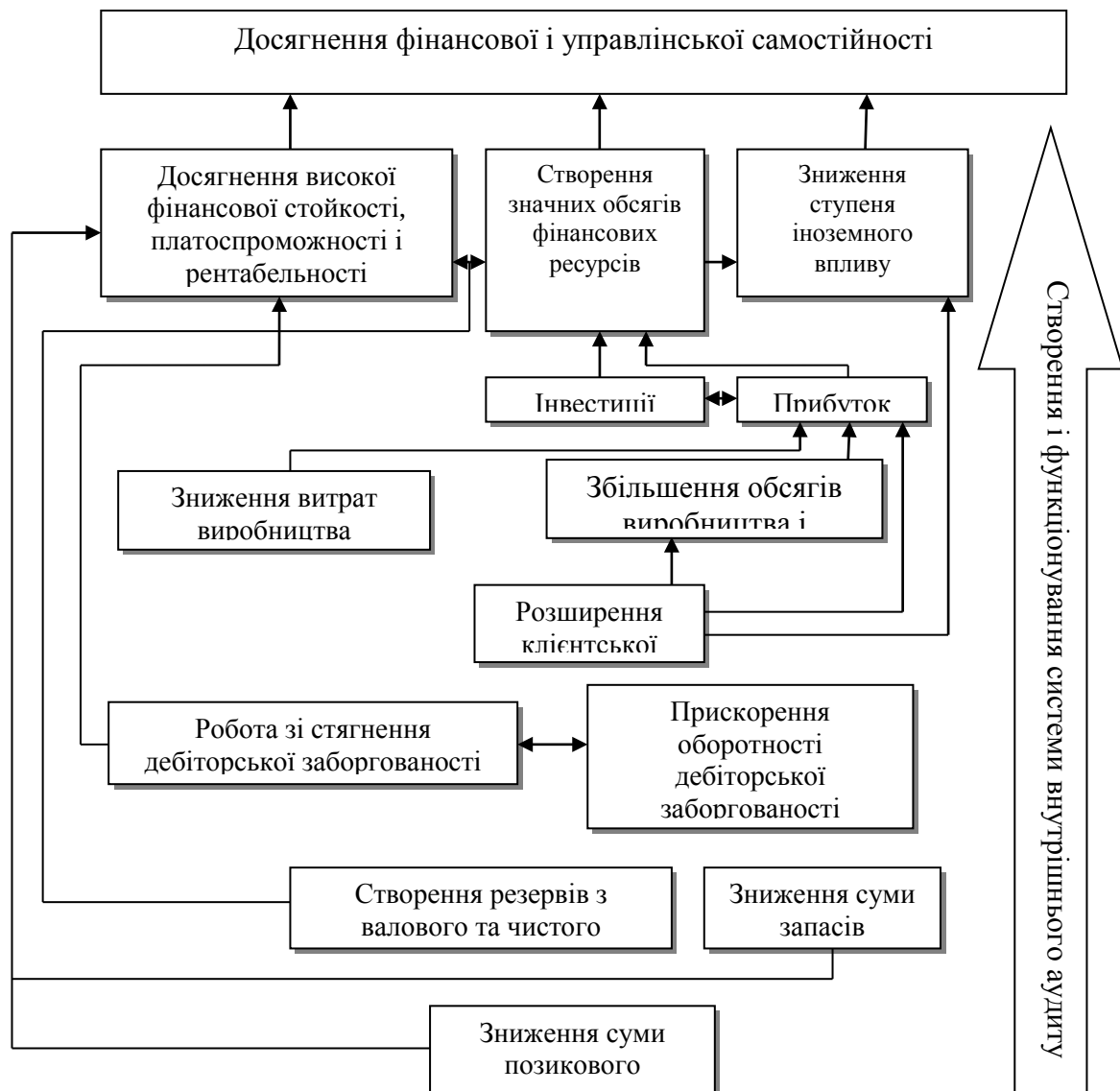


Рис. 1. Взаємовплив етапів антикризового фінансового управління ПрАТ "Дніпропетровський тепловозремонтний завод"

2) створення резервів з чистого прибутку. Створення резервів сприяє збільшенню величини джерел власних обігових коштів;

3) зниження суми запасів. Обслуговування запасів передбачає використання фінансових ресурсів, що відноситься на собівартість готової продукції. В результаті продукція користується меншим попитом, а підприємство втрачає частину потенційно можливого прибутку;

4) посилення роботи по стягненню дебіторської заборгованості. При успішному стягненні дебіторської заборгованості позитивним можна назвати підвищення частки грошових коштів, прискорення оборотності оборотних коштів, зростання забезпеченості власними оборотними засобами. Здійснення рефінансування дебіторської заборгованості можливо з використанням форфейтинга або факторинга. Успішна реалізація даного етапу значно підвищить фінансову стійкість і платоспроможність підприємства;

5) прискорення оборотності дебіторської заборгованості. Для усунення виникнення в майбутньому можливості накопичення дебіторської заборгованості необхідно вжити заходів для прискорення її оборотності. Необхідно змінити політику надання дебіторської заборгованості на консервативну, коли для суми дебіторської заборгованості встановлюється ліміт і перевищення даного ліміту є вкрай небажаним;

6) розширення клієнтської бази, пошук нових ринків збуту. Поступове налагоджування зв'язків з новими клієнтами - спочатку виконання невеликих замовлень, а у разі знаходження вигідних умов нарощувати обсяги виробництва і покращувати власний фінансовий стан;

7) зменшення витрат виробництва, що позитивно вплине на величину прибутку;

8) збільшення обсягів виробництва і реалізації. Дозволить використовувати виробничі потужності на 100%. При цьому можливий приріст заробітної плати робітників, що не може не відбитися на бажанні працювати краще, підвищуючи при цьому продуктивність праці. Мотивація кадрів є запорукою успіху - якість продукції, обсяги реалізації та виробництва безпосередньо залежать від рівня майстерності швачки;

9) інвестиції в нове обладнання. При цьому необхідно враховувати потреби ринку, ресурсозберігаючі технології, можливість використання персоналу в інших операціях у зв'язку з використанням програмованого обладнання. Даний етап можливий лише після виконання всіх попередніх етапів, коли у підприємства з'являться тимчасово вільні грошові кошти, які можна витратити на інвестиційні цілі. Крім внутрішніх інвестицій необхідно вкладати кошти в цінні папери або на депозитний рахунок у банку для залучення додаткових доходів;

10) досягнення фінансової та управлінської самостійності. Вищенаведені етапи дозволять підприємству збільшити суму чистих активів, тим самим збільшивши його вартість і задовольнивши бажання акціонерів. При цьому можливе досягнення високої фінансової стійкості, платоспроможності і рентабельності.

Необхідно враховувати, що етапи даного плану фінансового оздоровлення підприємства взаємозалежні і впливають один з іншого (рис. 1). На кінцевих стадіях, зокрема на стадії інвестування, зменшення витрат виробництва, збільшення обсягів виробництва і реалізації може спостерігатися синергетичний ефект.

Реалізація даної програми передбачає довготривалі зусилля. Це пов'язано з тим, що необхідно боротися з причинами негативних явищ, а не з наслідками. Приблизний термін виходу з ситуації, що склалася, при найсприятливіших обставинах п'ять-сім років.

ПОГЛЯДИ АВТОРІВ НА ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТТЯ «ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ»

В сучасних умовах особливого значення набуває внутрішній контроль підприємств, адже лише ефективний внутрішній контроль може забезпечити стабільність діяльності підприємств та одержання ними бажаних прибутків. Проте керівництво, прагнучи одержати якомога вищі прибутки забуває про те, що відсутність контролю породжує занепад та розкрадання майна, напевно через це можемо спостерігати такий значний відсоток банкрутств серед новостворених підприємств.

Проблема сучасної економічної теорії полягає в неузгодженості у термінології, що викликає плутанину вже на початковому етапі створення систем внутрішнього контролю, адже як можна організувати щось ефективно не знаючи навіть як його правильно назвати: внутрішній контроль, внутрішньогосподарський контроль чи можливо, внутрішньосистемний контроль?

Контроль – важлива складова будь-якої діяльності, тому вчені постійно звертають увагу не лише на порядок його організації, але й на особливі відмінності в трактуванні.

Так, Н.Г. Виговська у своїй монографії особливу увагу приділила внутрішньогосподарському контролю, дослідивши сутність поняття внутрішньогосподарський контроль, розмежувавши його з внутрішнім аудитом.

Останнім часом з'явилась досить велика кількість публікацій на тему внутрішньогосподарського та внутрішнього контролю, але не існує єдності в поглядах науковців. Автори одну й ту ж економічну категорію називають різними поняттями, такими як внутрішньогосподарський, внутрішній та внутрішньосистемний контроль.

Автори, досліджуючи трактування внутрішньогосподарського контролю, пропонують різні його тлумачення, наприклад, Я.А. Гончарук зазначає, що внутрішньогосподарський контроль – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкту управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявленням відхилень, допущених у процесі виконання цих рішень.

Внутрішньогосподарський контроль є своєрідним підґрунтям, яке забезпечує можливість прийняття ефективних управлінських рішень, – вважає Ю.П. Майданевич. Що стосується трактування внутрішньогосподарського контролю М.Т. Білухою, то він зауважив, що внутрішньогосподарський контроль здійснюється не лише керівником підприємства, а в більшій мірі службою внутрішнього контролю.

Якщо звернути увагу на визначення, яке зазначає Л.В. Нападовська, то можна побачити, що вона під внутрішньогосподарським контролем розуміє процес, який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом організації прийнятих управлінських рішень.

Одне з найповніших, на нашу думку, визначень внутрішньогосподарського контролю пропонує Т.П. Остапчук, стверджуючи, що під внутрішньогосподарським контролем слід розуміти сукупність методів та процедур, які використовують суб'єкти контролю для упорядкування і ефективного здійснення господарської діяльності підприємства шляхом своєчасного виявлення недоліків та помилок в господарюванні та забезпечення усунення причин їх виникнення.

Тепер з'ясуємо погляди авторів щодо трактування поняття внутрішнього контролю та порівняємо його з внутрішньогосподарським контролем.

Так, В.Д. Андрєєв вважає, що внутрішній контроль – це система контрольних процедур, план організації та методи управління об'єктом в цілях ефективного проведення бізнесу, захисту активів, попередження помилок, охайності облікових перевірок та своєчасного надання фінансової інформації.

Внутрішній контроль – стверджують А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин, – здійснюваний підприємством процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства цього підприємства. Його здійснюють підрозділи внутрішнього контролю та фінансової служби підприємства.

Цікавою також є точка зору А.К. Солодова, який вважає, що внутрішній контроль – це вид контролю, який здійснюється службами, що створюються всередині окремих організаційних структур. Проте дане трактування є занадто вузьким, так як в ньому розкриваються лише суб'єкти контролю, і нічого не сказано, що є його об'єктом.

Такі автори, як М.В. Мельник, А.С. Пантелєєв, А.Л. Звездін трактують внутрішній контроль, як форму зворотнього зв'язку, по засобах якого орган управління організації отримує необхідну інформацію про дійсний стан об'єкта, яким управляють і реалізації управлінських рішень.

Внутрішній контроль – стверджує М.Д. Корінко, – це система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для зазначеного підприємства.

Більшість авторів розглядають внутрішній контроль, як процес перевірки та форму зворотнього зв'язку. Тобто об'єднавши погляди авторів можна зробити висновок, що внутрішній контроль – це система заходів та процес перевірки виконання всіх управлінських рішень господарської діяльності в цілях ефективного проведення бізнесу, захисту активів, попередження помилок, охайності облікових перевірок та своєчасного надання фінансової інформації та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства підприємства.

Перелік використаних джерел:

1. Белік В.Д. Внутрішній контроль: проблеми трактувань в науковій літературі .
2. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль виробничої діяльності підприємства: управлінський підхід / Т.А. Бутинець. – Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 1(43) С. 28-32.
3. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці. Монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

Солодчук О.А., студент,
Житомирський державний технологічний університет

ВАЛЮТНІ РИЗИКИ: ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ

Інтеграція підприємств України у світовий економічний простір є однією з найважливіших передумов для формування конкурентоздатної економіки та перспективи виходу нашої країни на міжнародний ринок. Ефективне здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємств позитивно впливає на темпи економічного зростання, створення конкурентного середовища та успіх трансформаційного процесу в Україні.

За своєю природою експортно-імпортні операції є досить складними, оскільки вони характеризуються високим ступенем відкритості щодо впливу коливань вартості валют на фінансові результати, тобто до валютних ризиків.

Дослідженню питання аналізу ризиків присвячені роботи таких науковців як Ю.Ф.Брігхем, В.В. Вітлінський, П.І. Верченко, О.П. Гребельник, В.М. Гриньова, Т.П. Демчук, О.М. Десятнюк, Л.І. Донець, І.Ю. Івченко, С.М. Ілляшенко, Т.С. Клебанова, Д.А. Штефанич, О.М. Ястремська та ін.

Ризики у зовнішньоекономічній діяльності підприємства можна розглядати як можливі загрозові події, пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю підприємства, які можуть призвести до негативних наслідків, таких як втрата прибутку або отримання додаткових збитків.

Завданням бухгалтерського обліку при веденні суб'єктом господарювання зовнішньоекономічної діяльності є надання максимальної кількості корисної інформації для прийняття керівництвом ефективних управлінських рішень. І хоча питання валютних ризиків розглядалися багатьма вченими, при їх виникненні перед обліковим персоналом підприємства постає ряд невирішених питань: чи є ризик об'єктом бухгалтерського обліку; якщо так, то як його обліковувати, на підставі яких первинних документів, як його відображати у фінансовій звітності (адже в умовах змінного зовнішнього середовища інформація про вплив ризиків на фінансовий результат може зацікавлювати як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів). Частково в бухгалтерському обліку визначено методику хеджування як методу пом'якшення ризику, але облік інструментів хеджування недостатньо врегульовано у нормативних актах, не відособлено інструменти хеджування у Плані рахунків, не врегульоване питання визначення періоду хеджування.

Валютні ризики – це ризики, які представляють собою небезпеку валютних втрат, пов'язаних із зміною курсу однієї іноземної валюти по відношенню до іншої при проведенні зовнішньоекономічних, кредитних і інших валютних операцій.

Валютні ризики виникають, якщо одна з обраних для операції валют втрачає свою вартість через інфляцію, або відбувається зниження чи підвищення курсу валют.

В основі валютного ризику лежить зміна реальної вартості грошового зобов'язання в зазначений період. Експортер несе збитки при зниженні курсу валюти цінитовару по відношенню до валюти платежу, так як він отримає меншу суму в порівнянні з контрактною. Навпаки, для імпортера валютні ризики виникають, якщо підвищується курс валюти цінитовару по відношенню до валюти платежу. В обох випадках сума платежу в національній валюті боржника буде менше сум, наяких контрагент розраховував при підписанні угоди.

Аналіз валютних ризиків включає ряд взаємопов'язаних етапів: 1) вивчення суті та особливостей проведення видів валютних операцій; 2) дослідження і вивчення всіх видів ризику, що мають місце при проведенні конкретного виду операції; 3) аналіз наслідків для підприємства при настанні ризикової ситуації; 4) аналіз і вибір інструментів управління (мінімізації) ризиком; 5) аналіз наслідків застосування обраного інструменту управління ризиком [1].

Для уникнення втрат, пов'язаних з коливаннями курсів валют, необхідно використовувати в контрактах валютні застереження (прямі, непрямі, мультивалютні). Хоча дані застереження не можуть повністю забезпечити захист від ризику, вони дозволяють у ряді випадків звести до мінімуму валютні втрати експортерів.

Укладаючи зовнішньоторговельний контракт, необхідно прогнозувати розвиток тенденцій на світовому валютному ринку відносно валют, в яких укладена угода.

Правильний вибір валюти цінитовару у контракті полягає у встановленні цінитовару угоди у валюті, прогнозована зміна курсу якої є вигідною для даної сторони контракту: для експортера це “сильна” валюта, що має тенденцію до підвищення курсу протягом терміну дії контракту, а для імпортера, навпаки, – “слабка” валюта з падаючим курсом. Слід, однак, мати на увазі, що зафіксацію в контракті вигідної для однієї із сторін валюти (або можливості вибрати валюту платежу серед декількох заздалегідь обумовлених валют), доводиться йти на поступки в інших питаннях угоди.

Отже, якщо суб'єкт господарювання працює в сфері зовнішньоекономічної діяльності, то уникнути операцій з іноземною валютою досить складно. В таких умовах підприємство стикається з можливістю втрат від коливань валютних курсів. І як наслідок,

¹Демчук Т.П. Аналіз ризиків при здійсненні підприємствами валютних операцій / Т.П. Демчук // Економічні науки. – 2009. – № 6 (24). – Ч. 2.

перед управлінням постає питання застосування процедур для мінімізації наслідків настання ризиків. Це може бути внесення в контракт валютних застережень, страхування від валютних ризиків, використання в контрактах правил Інкотермс, застосування інструментів управління ризиком (опціони, ф'ючерси, форвардні контракти, свопи), хеджування.

Вдосконалення обліку валютних ризиків (визначення рахунків, розробка первинних документів, визначення форм звітності) в Україні є вкрай необхідним, оскільки це буде сприяти підвищенню фінансової стійкості суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, стабілізації ринку та вітчизняної економіки цілому.

ШАБАНОВА Я.О., маркетинголог-аналітик,
БАТ «ТПК Моноліт»

РОЛЬ ЛОГІСТИКИ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ТОРГОВОЇ КОМПАНІЇ

Володіння логістичними концепціями, технологіями і системами дозволяє оптимізувати матеріальні, фінансові та трудові ресурси організації, пов'язані з управлінням матеріальними потоками. Останні десятиліття характеризуються інтенсивним розвитком логістики, а саме впровадженням сучасних логістичних концепцій в бізнес.

Інтегрована логістика дає можливість об'єднати сили керуючого персоналу компанії, її структурних підрозділів, логістичних партнерів в управлінні матеріальними потоками в ланцюзі «закупівлі – розподіл – продаж».

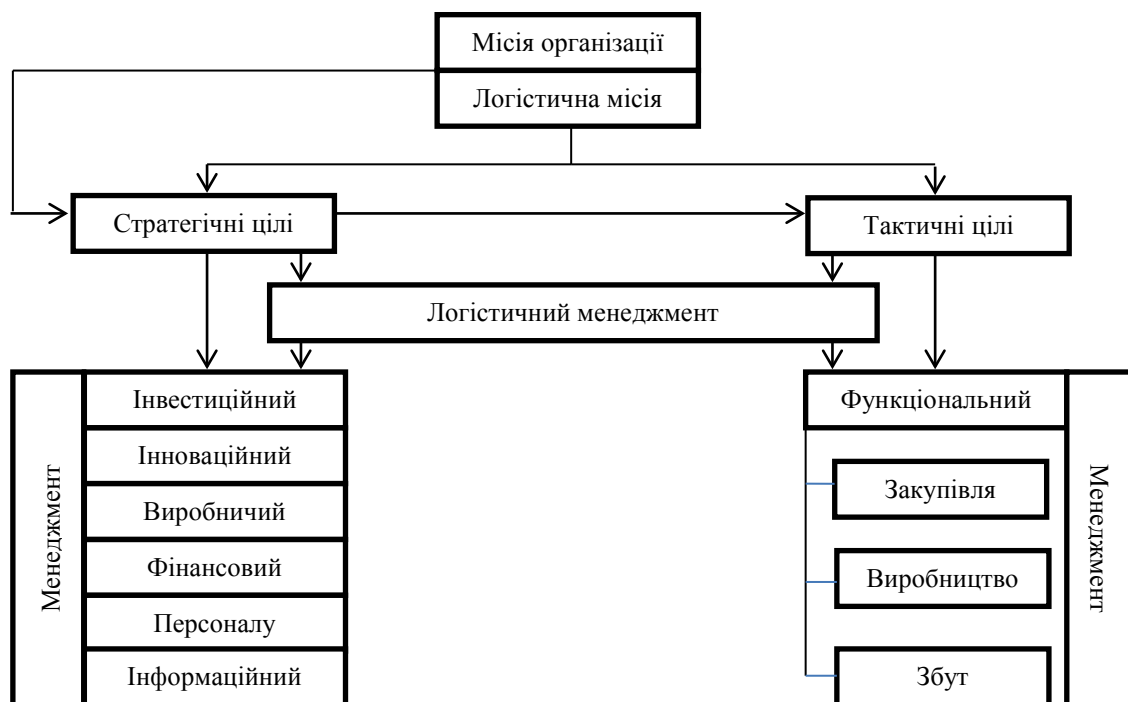


Рис. 1. Логістичний менеджмент в структурі менеджменту організації

Актуальні прийоми логістики направлені на отримання оптимальних рішень, а конкретно – на мінімізацію логістичних витрат організацією. Такі логістичні рішення можуть бути отримані не тільки за рахунок мінімуму повних витрат, але і при скороченні часу виконання замовлення або підвищенні якості споживчого сервісу.

Встановлення місця логістичного менеджменту в структурі управління торгової компанії та областей взаємодії з іншими сферами менеджменту важливо при побудові логістичних систем. Загальна схема сучасної системи менеджменту, що поєднує організаційну структуру управління з функціонально орієнтованими сферами діяльності, об'єднаними спільними цілями, представлена на рис.1.

Сьогодні торговельні підприємства, як правило, розглядають логістику як інструмент, за допомогою якого можна зменшити загальні витрати організації на традиційні функції закупівель, управління запасами, транспортування і вантажопереробки продукції.

Традиційно найкращі результати в бізнесі демонструють торгові компанії, що використовують концепцію інтегрованої логістики. Принципи такої концепції спрямовані на отримання оптимальних рішень (наприклад, зведення до мінімуму логістичних витрат). Стандартна ієрархічна структура інтегрованої логістики представлена на рис.2.



Рис. 2. Ієрархія логістичної структури в організації

Мета розробки логістичної стратегії – підтримка маркетингової стратегії організації при управлінні товарними потоками з оптимальним використанням ресурсів. Основними логістичними стратегіями для торговельних організацій є:

- стратегія мінімізації загальних витрат на закупівлі, управління запасами і дистрибуцію продукції;
- стратегія мінімізації інвестицій в логістичну інфраструктуру;
- стратегія максимізації рівня якості логістичного сервісу при обмеженнях бюджету логістики.

Необхідно відзначити найбільш ефективні логістичні технології, застосовувані передовими торговими компаніями:

- Just-in-time (точно в строк);
- Requirements / resourceplanning (планування потреб / ресурсів);
- Demand-driven logistics (логістика, орієнтована на попит);
- Time-based logistics (логістика, орієнтована на час);
- Integrated supply chain management (інтегрований менеджмент логістичного ланцюга).

Найбільш популярні логістичні системи, обирає торговими фірмами, – це ERP і DRP.

Використання принципів інтегрованої логістики підвищує ефективність діяльності торгової фірми, яка полягає у скороченні тривалості циклу обслуговування, стабілізації взаємин з постачальниками, скорочення кількості втрачених продажів, зниження витрат на всіх етапах руху товару.

Застосування принципів інтегрованої логістики вимагає використання заснованої на бізнес-процесах структури управління службою логістики. Такому управлінню відповідає програмно-орієнтована служба організації логістики фірми.

Як нам відомо, деякі комплексні активності торгової організації визначають найбільш тісний зв'язок логістики та інших функціональних сфер бізнесу. Це, як правило, споживчий сервіс, управління замовленнями і запасами, упаковка, дислокація складів і кінцевих точок збуту для логістико-маркетингового інтерфейсу. Робота з даними сферами бізнесу настільки важлива для успішної діяльності компанії на ринку збуту, що вимагає колективних форм менеджменту для уникнення прийняття неоптимальних рішень. Часто це виражається в наявності в топ-менеджменті фірм посади так званого інтегрального логістичного менеджера.

Взаємодія торгових компаній з партнерами та логістичними посередниками в закупівлі та дистрибуції є предметом міжорганізаційного логістичного менеджменту. Він має пріоритетне значення для досягнення стратегічних цілей компанії на ринку. Формування міжорганізаційного логістичного управління дозволяє досягти переваг і вигод всім членам дистрибутивного каналу, розглядаючи його як одне ціле.

Таким чином, стає зрозумілим, що логістика володіє активним інтегруючим потенціалом і здатна підвищити якість взаємодії базових функціональних сфер (постачання, маркетинг, дистрибуція, організація продажів). За допомогою раціонального управління запасами продукції в закупівлях та дистрибуції, логістика сприяє мінімізації загальних витрат, зниженню цін, поліпшенню стратегічних позицій торгової фірми. Логістичний менеджмент покликаний потримати системну стійкість компанії на ринку, згладжуючи внутрішньоорганізаційні протиріччя між базовими функціональними сферами і оптимізуючи міжорганізаційні зв'язки з логістичними посередниками.

Шацька З.Я., к.е.н., доцент
кафедри економіки підприємства,
Київського національного університету технологій та дизайну

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ АДАПТИВНОГО МЕХАНІЗМУ РЕАЛІЗАЦІЇ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА

Розвиток підприємства, як відкритої соціально-економічної системи, багато в чому залежить від ефективності управління. Застосування системного підходу до управління дозволяє глибше вивчити об'єкт управління, отримати повніше уявлення про нього, виявити причинно-наслідкові зв'язки між окремими частинами об'єкту. Провідна роль в системі управління відводиться стратегічному управлінню, як сукупності специфічних процесів прийняття управлінських рішень щодо формування місії та визначення цілей підприємства, вибору стратегій його діяльності та використання ресурсів у ринковому середовищі, що забезпечують реалізацію цих стратегій.

Проте, в сучасних дуже складних умовах, незалежно від якості розробки стратегії, існує проблема її реалізації, яка з часом лише загострюється. Проблема полягає в умінні та бажанні персоналу реалізувати обрану корпоративну стратегію через швидку

адаптацію до негативного впливу зовнішнього середовища і виникаючих протиріч між зовнішнім і внутрішнім середовищем, необхідності постійного удосконалення, забезпечення конкурентоздатності та розвитку підприємства.

Широка різноманітність зовнішніх та внутрішніх впливів на діяльність підприємств вимагає розглядати реалізацію розробленої стратегії як процес її перманентної адаптації до беззупинних змін умов функціонування підприємства. Сьогодні вже недостатньо видати наказ по здійсненню розробленої стратегії та забезпечити контроль його виконання, бо реалізація стратегії не адаптованої до нових умов та внаслідок парадигми людської природи може привести навіть до згубних наслідків діяльності підприємства. В той же час дослідження проблем ефективної реалізації стратегії на підприємстві та побудова відповідних механізмів майже відсутні. Залишається невирішеним питання розробки та функціонування адаптивного механізму реалізації стратегії на підприємстві в умовах багатосторонніх динамічних зовнішніх та внутрішніх впливів.

Сучасні підходи до стратегічного управління базуються на баченні розвитку підприємства однією людиною – керівником; довгостроковій розробці стратегії, яка є не гнучкою; здійсненні постійного жорсткого контролю за її реалізацією; прагненням до стабільності розвитку підприємства та намаганням передбачити можливості виникнення несподіванок та ризиків в процесі реалізації стратегії. Саме тому, традиційний формально-бюрократичний розпорядчий механізм реалізації стратегії та парадигма людської природи в сучасних умовах стає чи не основним гальмом в досягненні бажаних результатів діяльності підприємств і потребує суттєвої адаптації до змін. Безумовно, використання стратегічного управління в комплексі з оперативним дозволяє в певній мірі забезпечити рівновагу та стабільність функціонування і розвиток підприємства в стаціонарних та екстремальних умовах зовнішнього середовища. Проте, незалежно від ідеально розробленої корпоративної стратегії, існує проблема досягнення запланованих стратегічних цілей підприємством. Вона полягає в умінні підприємства реалізувати обрану стратегію, здійснюючі відповідні та своєчасні стратегічні зміни в залежності від постійного впливу зовнішнього середовища і виникаючих протиріч між зовнішнім і внутрішнім середовищем та забезпечити тим самим конкурентоздатність і стабільний розвиток підприємства. Таким чином, фактично постає необхідність не тільки стратегічного управління підприємством, а й розробки інструменту, що забезпечить реалізацію стратегії, яким є адаптивний механізм реалізації стратегії.

Адаптивний механізм реалізації стратегії – це механізм, який з метою підтримання стабільного функціонування підприємства під динамічним впливом зовнішнього середовища і виникаючих протиріч між зовнішнім і внутрішнім середовищами, забезпечує реалізацію стратегії підприємства. Його метою є забезпечення динамічного процесу прийняття своєчасних управлінських рішень стосовно стратегічних змін відповідно до впливів зовнішнього середовища та виникаючих протиріч між зовнішнім та внутрішнім середовищами в процесі реалізації стратегії підприємства.

Адаптивний механізм реалізації стратегії будується на дотриманні таких принципів: постійного удосконалення стратегії та процесу її реалізації (на основі концепції «кайзен»); колегіальності та ситуативності прийняття управлінських рішень; випереджувальності та системності аналізу ситуації до прийняття управлінських рішень; безперервності отримання даних щодо ситуативних впливів зовнішнього середовища на процес реалізації стратегії; системності комунікацій та дій персоналу в процесі реалізації стратегії; взаємоузгодженості стратегічних цілей підприємства та цілей персоналу; кількісного виміру стратегічних цілей; ієрархії визначення шляхів досягнення стратегічних цілей через причинно-наслідкові зв'язки; мотивації та безперервності навчання персоналу умінню забезпечити роботу адаптивного механізму реалізації стратегії.

Відповідно до мети та принципів адаптивний механізм реалізації стратегії можна представити:

- з точки зору процесного підходу як послідовність наступних процесів: формування корпоративної стратегії підприємства; розробка стратегічних та оперативних планів підприємства; доведення планів до виконання персоналу підприємства; діагностика потенціалу підприємства реалізувати корпоративну стратегію; розробка проектного завдання на розробку адаптивного механізму реалізації стратегії; формування адаптивного механізму реалізації стратегії підприємства; експериментальне випробування адаптивного механізму реалізації стратегії на підприємстві;

- з точки зору системного підходу як систему, що складається з наступних підсистем: планування показників стратегічних цілей, моніторингу, системного аналізу, мотивації, прийняття управлінських рішень стосовно стратегічних змін та безперервного навчання.

Підсистема планування показників стратегічних цілей забезпечує кількісний вимір стратегічних цілей через показники стратегічних цілей; планування показників стратегічних цілей.

Підсистема моніторингу:

- моніторинг виконання показників стратегічних цілей;
- моніторинг впливу зовнішнього та внутрішнього середовищ підприємства на процес реалізації стратегії.

Підсистема системного аналізу:

- контроль та аналіз виконання показників стратегічних цілей;
- системний аналіз результатів моніторингу впливу зовнішнього та внутрішнього середовищ;
- підготовка варіантів управлінських рішень стосовно стратегічних змін.

Підсистема прийняття управлінських рішень – організація «мозкового штурму» для формування своєчасних управлінських рішень щодо стратегічних змін та їх прийняття.

Підсистема мотивації – мотивація персоналу підприємства до виконання показників стратегічних цілей.

Підсистема безперервного навчання – навчання персоналу умінню забезпечити виконання стратегічних цілей в процесі реалізації стратегії підприємства.

Ефективність розробленого та впровадженого адаптивного механізму реалізації стратегії на підприємстві перевіряється одним з трьох методів:

- економічний метод, який базується на підрахунку економічної доданої вартості (EVA);
- стратегічний метод, який базується на експертизі реалізації стратегії підприємства з використанням методу SPASE-аналізу;
- метод аналізу динаміки ключових показників діяльності на основі використання збалансованої системи показників та комп'ютерної програми Oracle Balanced Scorecard.

Таким чином, адаптивний механізм реалізації стратегії підприємства забезпечує безперервний процес прийняття своєчасних управлінських рішень стосовно стратегічних змін відповідно до впливів зовнішнього середовища та протиріч між зовнішнім та внутрішнім середовищами. За рахунок моніторингу та системного аналізу ситуацій, що виникають в результаті впливу зовнішнього середовища, виявляються слабкі місця підприємства і воно поступово здійснює довершеність свого виробництва та управління, що зменшує кількість стратегічних змін, забезпечує удосконалення стратегії та підвищує ефективність її реалізації. Це дозволяє підприємству своєчасно та гнучко пристосовуватися до стратегічних змін, контролювати відповідність траєкторії свого розвитку, в результаті чого підвищується стабільність функціонування, конкурентоздатність на ринку та забезпечується подальший його сталий розвиток.