НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ АГРАРНИХ НАУК УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР «ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ»
ІНСТИТУТ ОБЛІКУ І ФІНАНСІВ НААН
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ
ФЕДЕРАЦІЯ АУДИТОРІВ, БУХГАЛТЕРІВ І ФІНАНСИСТІВ АПК УКРАЇНИ
ЖУРНАЛ «ОБЛІК І ФІНАНСИ»

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ТЕОРІЯ, ПРОФЕСІЯ, МІЖПРЕДМЕТНІ ЗВ'ЯЗКИ

Збірник матеріалів
IX Міжнародної науково-практичної конференції
присвяченої пам'яті професора Г.Г. Кірейцева

(26 лютого 2015 р., м. Київ)

Посвідчення УкрІНТЕІ № 03 від 16 січня 2015 року

Київ
Національний науковий центр
«Інститут аграрної економіки»
2015

УДК 657+336
ББК 65.052
Р 64

Редакційна колегія

Жук В.М., д.е.н., професор, чл-кор. НААН, *Лупенко Ю.О.*, д.е.н., професор, академік НААН, *Кваша С.М.*, д.е.н., професор, академік НААН, *Дем'яненко М.Я.*, д.е.н., професор, академік НААН; *Мельничук Б.В.*, к.е.н., *Метелиця В.М.*, к.е.н.

Адреса редакційної колегії:

ФАБФ АПКУ,
03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10
Тел./факс +38 (044) 219-00-44, 219-00-55
E-mail: conf@faaf.org.ua

Рекомендовано до друку вченою радою
Інституту обліку і фінансів *(протокол № 2 від 17.03.2015 р.)*

Р 64 **Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки:** збірник матеріалів IX Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. – 632 с.

ISBN 978-966-669-469-3

Вміщені у збірнику тези присвячені різноманітним аспектам розвитку теорії бухгалтерського обліку загалом та галузевого обліку і аудиту в сільському господарстві зокрема. Значну увагу приділено дослідженню питань еволюції ролі бухгалтерів і фінансових менеджерів в суспільному житті, оновлення пріоритетів розвитку фінансової і облікової науки в XXI столітті, взаємодії регуляторних органів та професійних об'єднань бухгалтерів на державному і міжнародному рівнях.

Збірник розраховано для використання в науково-практичній діяльності спеціалістів з бухгалтерського обліку та фінансів, молодих науковців, викладачів вузів, наукових співробітників.

УДК 657+336
ББК 65.052

ISBN 978-966-669-469-3

© Національний науковий центр
«Інститут аграрної економіки», 2015

ЗМІСТ

Кірейцев Г.Г. Необхідність оновлення теорії обліку: виклик часу ……13

Розвиток теорії бухгалтерського обліку

Бездушна Ю.С. Бухгалтерський інжиніринг у Міжнародних стандартах фінансової звітності ……..16

Бруханський Р.Ф. Стратегічний управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах ……20

Білозор Л.В. Хмарні сховища даних: сутність, значення та особливості обліку ……24

Васькова И.В. Договор перевода долга как объект бухгалтерского учета …….29

Вороновська О.В. Ноосферне мислення Г.Г. Кірейцева в розвиту теорії бухгалтерського обліку …….31

Гарапко Н.І. Договір про спільну діяльність як основний координуючий документ ……..35

Грудько С.В. Преимущества и недостатки форм бухгалтерского учета …….37

Гудзенко Н.М., Настенко М.М. Інтеграція бухгалтерського обліку і аналізу як необхідна умова аналітичності обліку та змістовності облікової інформації ……41

Гуцаленко Л.В. Інтерпретація теорії балансів в економічній науці ……44

Дерун І.А. Проблеми сутності обліково-аналітичного забезпечення у системі управління підприємством ……..48

Дудкевич О.В. Поняття господарського обліку, його сутність та основні складові ……51

Жидкова Е.А. Управленческий учет в системе контроллинга ……54

Жук В.М. Розвиток бухгалтерського обліку: від системи до інституту ……...55

Жураковська І.В. Відображення майбутніх подій в обліку: теоретичні підходи……59

Иванова Р.Н. Развитие теории бухгалтерского баланса и ее значение для анализа финансового состояния предприятия ……62

Іщенко Я.П. Взаємозв'язок функцій обліку та його завдань в контексті потеб управління ……..66

Канцедал Н.А. Наукова інтерпретація методології бухгалтерського обліку у працях Г.Г. Кірейцева ……69

Канцуров О.О. Формування методології управління інституціональними змінами в контексті розвитку теорії бухгалтерського обліку ……..…….72

Киян А.В., Ярмолюк О.Ф. Облікове забезпечення управління розрахунками з постачальниками та підрядниками ……..…..76

Кононенко В.А. Формування в бухгалтерському обліку достовірної інформації в умовах інфляції ……..79

Кудрявцева А.В., Ковалева С.Н. Особенности переоценки имущества организаций Республики Беларусь ……..…83

Купцова Е.А. Проблемные вопросы учета косвенных общехозяйственных и общепроизводственных затрат ……86

Курліщук І.Б. Трансакційні витрати: фактори зростання та труднощі оцінки 90

Литвиненко В.С. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації економіки ……..93

Макурін А.А. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення вуглевидобувної промисловості в контексті євроінтеграції України …….....96

Малишкін О.І. Філософське підгрунтя досліджень з обліку податків ……99

Маначинська Ю.А. Актуарна стадія розвитку бухгалтерського обліку ……...102

Мацукевич В.И. История становления и развития бухгалтерского учета ……105

Мельник З.Ю. Застосування контрольних заходів для попередження фальсифікації звітності ……...108

Мельник К.П. Важливість оперативного контролю трансакційних витрат 111

Мельничук В.В. Оцінка елементів фінансової звітності за МСФЗ та концептуальною основою ……..…113

Метла О.С. Выбор метода учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) ……117

Михалевич С.Г. Суть та необхідність уніфікації бухгалтерсьокго обліку в Україні ……...120

Недашковская Н.С., Куликова Т.А. Учетная политика организации в Республике Беларусь ……122

Остапчук С.М. Розвиток теоретичного підгрунтя обліку землі як особливого біологічного середовища у працях Г.Г. Кірейцева ……...…126

Панадій О.П. Сутність управлінського обліку та його співвідношення з бухгалтерським обліком ……..131

Попко Є.Ю. Розвиток концептуальних підходів до вартісного вимірювання об'єктів обліку ……134

Правдюк Н.Л. Вплив теорії бухгалтерського обліку на поліпшення якості економічної інформації ……...137

Радашкевич А.С. Особенности учёта концессии на праве собственности, постоянного и временного пользования в контексте различных теорий бухгалтерского учёта ……...141

Ракутина Е.Н. Развитие теории управленческого учета ……...144

Риковська Л.О. Сутність сегментарної звітності підприємств ……...147

Романова Ю.А. Экономическая сущность понятия «ядерные отходы», состав, классификация и бухгалтерский учет ядерных отходов ……149

Садовська І.Б. Розвиток функцій управлінського обліку в контексті інституціональної теорії ……..153

Скуртол С.Д. Класифікація витрат як основа правильної організації обліку 156

Смольська О.Ю. Класифікація біологічних активів у садівництві 159

Сук Л.К. Класифікація активів сільськогосподарського підприємства ……162

Трачова Д.М. Історичні аспекти розвитку теорії бухгалтерського обліку …....166

Усатенко О.В. Стадії життєвого циклу венчурних підприємств, що визначають облікові завдання для їх відображення ……...168

Фірер Д.О. Передумови розширення складу функцій бухгалтерського обліку в бюджетних установах ……172

Хмурович С.Л. Определение направления развития бухгалтерского учёта краткосрочных активов сельскохозяйственной организации в рыночных условиях хозяйствования ……173

Хомин П.Я. Облікова термінологія крізь призму поглядів Г.Г. Кірейцева …..176

Шевчук В.О. Облік, контроль та аналіз як засоби керованості змін економічного мислення і господарювання ……...180

Шолойко А.С. Характеристика звітності страхових організацій України ……184

Напрями розвитку галузевого обліку і аудиту в сільському господарстві

Афанасьева Е.Ю. Систематизация производственных затрат пчеловодства в управленческом учете ……187

Бабіч І.І., Дацюк А.А. Облікова політика сільськогосподарських підприємств в частині організації обліку витрат допоміжних виробництв …..190

Безверхий К.В. Удосконалення фінансової звітності шляхом імплементації соціальних показників діяльності підприємства ……..192

Бірюк О.Г. Витрати майбутніх періодів як елемент облікової політики сільськогосподарських підприємств ……195

Бурко К.В. Організація та впровадження управлінського обліку в сільськогосподарській діяльності ……...198

Бучко Н.В. Облік предметів прокату: методичний аспект ……..202

Височан О.С., Казмірчук В.В. Особливості застосування спецрежиму з ПДВ для сільськогосподарських виробників ……..204

Волошина О.В. Особливості фінансового аудиту у сільському господарстві ……206

Вольська В.В. Внутрішній аудит сільськогосподарських підприємств як передумова узгодженості їх планових документів із показниками державних прогнозних та програмних документів економічного і соціального розвитку ……...208

Гайда Ю.М. Проблематика обліку операцій банківського кредитування та шляхи вирішення ……212

Глушаченко А.І. Місце облікової політики в організації обліку на сільськогосподарському підприємстві ……215

Голуб Н.О. Бухгалтерський облік для прийняття екологічних рішень ……218

Дем'яненко Т.Є. Напрями розвитку аудиту в сільському господарстві ……222

Домбик О.М. Калькулювання собівартості готельних послуг: обліковий аспект ……224

Дугар Т.Є. Актуальні проблеми та розвиток сучасного аудиту в Україні ……226

Жарикова О.А. Порядок инвентаризация основных средств в Республике Беларусь ……230

Жук Н.Л. Пріоритетні напрями удосконалення галузевого інформаційно-аналітичного забезпечення ……234

Здирко Н.Г. Екологічні аспекти проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм ……237

Зеленко С.В., Ю.І. Грищук Проблеми обліку і контролю в системі управління витратами рослинництва ……241

Зима Ю.П. Нові підходи до обліку доходів за МСФЗ ……244

Золотницька Ю.В. Сучасний стан ринку аудиторських послуг аграрного сектору Житомирщини ……246

Зубчик С.М. Критерії ефективності внутрішньогосподарського контролю ….249

Ільчак О.В. Облікове відображення використання земель в сільському господарстві ……253

Калюга Є.В. Фінансова звітність державного сектора та шляхи її удосконалення ……255

Кварцхава О.В. Підходи до спрощення обліку в сімейних фермерських господарствах ……259

Ковальчук Т.А. Совершенствование методических подходов к учету затрат производства ……262

Коритний В.О. Облік переоцінки основних засобів: вдосконалення методичного забезпечення ……265

Коріненко А.І. Правові та організаційні передумови відображення права постійного користування земельною ділянкою в обліку ……268

Король В.В. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною ……271

Король К.В. Алгоритм побудови обліку за центрами відповідальності на промислових підприємствах ……274

Крот Ю.М. Облік відстрочених податкових різниць при здійсненні операцій з основними засобами підприємства ……276

Крочак О.І. Проблеми впровадження управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах ……278

Крюкова І.О. Обліково-аналітичне забезпечення маркетингового аудиту в сільському господарстві ……281

Куцик П.О. Облік витрат майбутніх періодів: організаційний аспект ……285

Кушніренко О.А. Методичні аспекти облікової політики розрахунків за податками в діяльності сільськогосподарських підприємств ……289

Лыков П.А., Лыков В.А. Развитие сельскохозяйственного и эко-туризма и проблемы внедрения учета по сегментам в фермерских хозяйствах ……292

Мельничук Б.В. Інституціональна сутність аудиту ……295

Михайловина С.О. Нюанси проведення інвентаризації в світлі законодавчих змін ……298

Моссаковський В.Б. Першочергові завдання покращення обліку……302

Мулик Т.О. Особливості організації бухгалтерського обліку в умовах реформування податкового законодавства ……305

Назаренко О.В. Облікова складова регулювання та управління аграрним земельним капіталом ……308

Ніколашин А.О. Нормативно-правові аспекти комп'ютеризації бухгалтерського обліку ……311

Обмок О.Г. Облік забезпечення виплат у державному секторі ……314

Пархоменко В.М. Достовірність фінансової звітності ……315

Рагуліна І.І., Устиченко Р.Ю. Вартість основних засобів в аграрних підприємствах ……319

Рагуліна І.І., Фільчакова Л.О. Організація оплати праці на підприємстві: проблеми та шляхи удосконалення ……321

Рибакова О.А. Амортизація сільськогосподарської птиці ……325

Рожелюк В.М. Роль облікової політики як інструменту організації обліку переробних підприємств ……327

Савченко Н.М., Савченко Р.О. Автоматизація обліково-конторльних робіт в сільськогосподарських підприємствах ……330

Сахно Л.А., Левченко О.П. Проблеми застосування Міжнародних стандартів аудиту в Україні ……333

Сидоренко Р.В. Розрахунок сум єдиного податку ……337

Синяєва Л.В. Аудит персоналу як складова аудиту діяльності підприємства ……..……..339

Сирцева С.В., Пісоченко Т. С. Бенчмаркінг як інструмент удосконалення системи бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах 343

Склярук І.П. Умови надання та порядок нарахування допомоги по тимчасовій втраті працездатності 345

Скрипник С.В. Обліково-правовий аспект діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів 347

Стецюк Л.С. Методичні підходи до аналізу грошових коштів підприємства 350

Столярчук Н.М. Методичні підходи до вирішення проблем обліку комерційного використання інноваційної продукції 352

Суворова Н.І. Варіації застосування показників собівартості бухгалтерами сільськогосподарських підприємств 354

Сук П.Л. Використання в бухгалтерському обліку оборотних відомостей …..358

Ткач І.В. Особливості діяльності енергопостачальних компаній та їх вплив на побудову обліку капітальних вкладень 360

Троян З.В. Запровадження галузевих стандартів оцінки майна та немайнових прав в галузі АПК ……..……364

Ходаківська Л.О. Новітні інноваційні технології аудиту: програмний продукт «Турбо аудит» 365

Царук Н.Г. Роль обліково-аналітичного забезпечення в управлінні овочівництвом 369

Чередніченко Н.В. Нормативне забезпечення витрат від обмінних операцій в державному секторі 371

Шевчук С.Я. Особливості призначення судово-бухгалтерської експертизи і деякі методики експертного дослідження ….……374

Шинкаренко М.С. Облік пайового та неподільного фондів сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів 377

Щербатюк С.Ю, Солович Е.А. Развитие учетно-аналитического обеспечения процедуры реорганизации сельскохозяйственных предприятий в Республике Беларусь 380

Еволюція ролі бухгалтерів і фінансових менеджерів у суспільному житті

Avram (Ţogoe) Greti Daniela, Avram Costin Daniel The Role of Accounting Education in the Development of National Economy 384

Avram Alexandru, Avram Marioara The Organization of the Accounting Profession in Romania 388

Белова І.М. Роль обліку як функції системи управління підприємством 392
Бобиев И.А, Ойев Н.А Сегментарная отчетность как главный инструмент контроля и управления деятельности организаций 395
Гордієнко М.І. Сучасний бухгалтер – запорука ефективної економіки 399
Калабухова С.В. Еволюція ролі бухгалтерських аналітиків в інформаційній економіці 403
Камінська Т. Г. Вплив обізнаності управлінського та облікового персоналу на якість облікової інформації 406
Козлова Е.А. Профессия бухгалтера в современном обществе …….408
Малюга Н.М., Боримська К.П. Роль професійної підготовки бухгалтера у забезпеченні економічної безпеки 409
Мартыненко Ю.Л. Роль антикризисного управляющего в системе антикризисного управления 413
Метелиця В.М. Організація наукових досліджень у сфері інституціоналізації бухгалтерської професії в аграрному секторі 415
Михалевич О.И. Современное состояние и направление развития ипотечных активов в Республике Беларусь 418
Нужна О.А. Зв'язок бухгалтерського обліку з іншими науками 422
Остап'юк Н.А., Романчук К.В. Підготовка бухгалтерів: демократизація та дистанціювання 425
Пантелеєв В.П. Вивчення мотивів вибору студентами професії «облік і аудит» 428
Писаренко Т.М. Особливості обліку на підприємствах з офшорною протекцією 431
Предко І.Ю. Необхідність реформування обліку та контролю на підприємствах України в умовах кризи 433
Саблук П.Т. Функції обліку у відповідності до вимог часу.....435
Савчук В.К. Поліпшення аналітичної підготовки бухгалтерів аграрних формувань 437
Скрипник Г.О. Еволюція поглядів щодо професійних якостей фінансового менеджера 440
Ткачук І.М. Креативність як чинник сучасної професійності бухгалтера 443
Томчук О.Ф.,Томчук В.В. Управлінські рішення та їх аналітичне забезпечення 445
Чижевська Л.В. Підготовка бухгалетрських кадрів: праксеологічний вимір 449
Яковенко М.Д. Проблемы принятия управленческих инвестиционных решений в сельском хозяйстве на примере Самарской области 450

Зміна пріоритетів розвитку фінансової та облікової науки в XXI столітті

Александрова М.М., Доманчук А.І. Сучасні напрями узгодження інтересів головних учасників страхового процесу 452

Бабынина Г. М. Добавленная стоимость как источник экономического роста и эффективности производства.....455

Бахарєва Я.В. Вплив кризових економічних явищ на обсяги та структуру маркетингових витрат на переробних підприємствах АПК 459

Бондаренко О.В. Аутсорсинг – пріорітетний напрямок в автоматизації обліково-аналітичних систем 462

Боровик П.М., Гузар Б.С. Проблеми оподаткування нерухомості в Україні 466

Бычкова С.М, Итыгилова Е.Ю. Методика выявления искажений в результате недобросовестных действий в соответствии с Международными стандартами аудита 468

Виговська Н.Г., Виговський В.Г. Ризик як економічна категорія: оцінка наукових підходів 474

Гаврилюк О.О. Екологічні пріоритети звітності аграрних підприємств 477

Гарасим П.М., Лобода Н.О., Гарасим М.П. Розробка заходів щодо вдосконалення обліку кредиторської заборгованості ….....480

Голячук Н.В., Рихлюк В.С. Роль сучасних інформаційних технологій в бухгалтерському обліку 482

Гороховець Ю. А. Особливості впровадження аграрних розписок в АПК регіону 484

Гринявський С. М. Оцінка реалізації стратегії підприємства 487

Дем'яненко М.Я. Бухгалтерський облік і податкова звітність 489

Дема Д.І. Необхідність посилення контрольної функції бухгалтерського обліку в оподаткуванні суб'єктів малого бізнесу 491

Дубина М.В. Аналіз наукових підходів до ідентифікації типів довіри як чинника економічного розвитку України.....494

Замлинський В.А. Теоретико-методичні проблеми та перспективи обліково-інформаційного забезпечення процесів венчурного інвестування в Україні 498

Кальчевская Е.Л. Проблемы отражения краткосрочных активов в бухгалтерском балансе 500

Коваленко С.С. Учет инвестиционных обязательств в Республике Беларусь 502

Костирко А.Г. Аграрна логістика як фактор нарощування фінансового потенціалу сільськогосподарських підприємств 506

Крушинська А. В. Різноспрямованість інструментів бюджетно-податкового стимулювання розвитку туристичних комплексів 508

Кудин В.В. Проблемы формирования учетной политики в сельскохозяйственных организациях Республики Беларусь 511

Мазур О.В. Перспективи розвитку підприємств цукрового виробництва України 516

Мартинюк Н.Ю. Методи обліку витрат на якість при проведенні будівельної діяльності 520

Метечко Т.О. Направления развития бухгалтерского учета на современном этапе 523

Момонт Т.В. Елементи модернізації бухгалтерського обліку підприємств туристичної сфери шляхом уніфікації облікових рахунків.....525

Морозова А.М. Випуск облігацій як альтернативний спосіб залучення додаткового капіталу 529

Московчук А.Т. Обліково-аналітичне забезпечення управління екологічними витратами 533

Мулик Я.І. Напрями орієнтації обліку на цілі забезпечення фінансової безпеки підприємств.....536

Навроцький С.А. Розвиток функції обліку при відображенні господарських процесів і втрат як імператива страхового захисту у сільському господарстві 539

Нагірська К. Є. Показники якості обліково-звітної інформації: управлінський аспект 542

Обиход К. О. Розвиток наукових досліджень у державному секторі 545

Павлов А.К., Роман Е.Ю Способы применения Международных стандартов аудита в разных странах мира 548

Petrakov I.The Future of Integrated Reporting in Ukraine: Cognitive Biases vs. Value Creation 550

Petrova D. Possibilities for Rational Organization of Analitical Accounting of Trade Activity in the Contemporary Market Economy Conditions 553

Петрук О.М., Григорук І.О Розвиток вторинного ринку іпотечного кредитування підприємств АПК 555

Покиньчереда В.В. Трудові ресурси в системі об'єктів бухгалтерського обліку 559

Полятикін С.О. Значення інформаційних технологій обліку у підвищенні конкурентоздатності сільськогосподарських підприємств 562

Редченко К.І., Воронко Р.В. Контроль у системі сталого розвитку підприємства 564

Савош Л.В., Савош К.А. Особливості управління трансакційними витратами підприємства 568
Самарічева Т. А. Розподіл податкового тягаря в умовах функціонування ПДВ 570
Саух І. В. Принципи формування фінансового потенціалу підприємства 572
Семанюк В.З., Папінко А.І. Система обліку в парадигмі глобалізації 575
Сиводід Є.О. Визначення пенсійного забезпечення: критична оцінка та шляхи удосконалення 578
Синчак В. П. Теорія єдиного податку: еволюція та зміна поглядів 581
Соболевская А.Н. Современные проблемы учета затрат в условиях, ориентированных на требования МСФО 585
Sokil O. Unification of Ukrainian Accounting System 587
Стецюк П.А. Інституціональні аспекти розвитку аграрних фінансів 590
Сторожук Т.М. Креативність в обліку та управління фінансовою звітністю 593
Струк Н.С. Інтегрована звітність у обліковій системі ділового партнерства підприємств України 597
Суліменко Л.А. Особливості формування облікової політики в умовах адаптації до Міжнародних стандартів фінансової звітності 601
Талах Т.А. Міжпредметний зв'язок бухгалтерського обліку з економічним аналізом 604
Ткаченко Н.А. Інституціональні аспекти обліку трудових відносин 606
Тлучкевич Н.В. Інституціональний аспект розвитку облікових систем 609
Трусова Н.В. Оцінка потреби підприємства у фінансуванні витрат на інвестиційну нерухомість з елементами облікової політики 613
Тютюнник Ю.М., Тютюнник С.В. Аналіз факторів формування показників фінансових результатів суб'єктів малого підприємництва 616
Федоркевич А.В. Способы оценки и переоценки статей бухгалтерского баланса в условиях инфляции с учетом международного опыта 620
Чудовець В.В. Інституційні проблеми реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні 623
Чумакова І. Ю. Методологічні та інституційні проблеми розвитку аудиту в контексті еволюції сфер його практичного застосування 626
Яковенко Д.А. Государственный (муниципальный) финансовый контроль в России на современном этапе 629

Г.Г. КІРЕЙЦЕВ, *д.е.н., професор,*
дійсний член Академії природничих наук Росії,
заслужений працівник освіти і науки України

НЕОБХІДНІСТЬ ОНОВЛЕННЯ ТЕОРІЇ ОБЛІКУ: ВИКЛИК ЧАСУ

Доповідь професора Г.Г. Кірейцева на VIII Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток облікової і фінансової складових економічної науки та практики» присвяченій 10-річчю ФАБФ АПКУ; 26-27 вересня 2013 року, м. Київ.

Публікується вперше

Шановні колеги, хотів би зупинитись на тих змінах, які відбулись за останні сто років, щоб можна було зрозуміти, над чим нам слід думати, над чим працювати і куди рухатись далі.

У виступах попередніх доповідачів було звернуто увагу на бухгалтерську інформацію, її ретроспективний характер. Хочу одразу відмітити наступне: якщо невідомий шлях, а необхідно йти далі, то слід часто озиратися назад, а це бухгалтерія.

Шановні друзі, у своєму виступі хочу зосередити увагу на таких питаннях: 1) складова світогляду, яка народилась за останнє століття; 2) філософська концепція переваги системоцентризму над логікоцентризмом; 3) економічна теорія та її вплив на розвиток теорій прикладних економічних наук; 4) класифікація, перекласифікація об'єктів управління, економіки та обліку; 5) ставлення до ретроспективної інформації.

Безумовно, піднята мною тема – рівноважне природокористування – засвідчує те, що, споживаючи природні ресурси, ми повинні повертати природі те, чого сама природа повернути вже не в змозі. Відомо, що з 2010 року людство вже грішить, застосовуючи і схвалюючи нерівноважні принципи природокористування. Це – згубна концепція, це – згубна економіка, якщо будемо покращувати своє життя за рахунок майбутніх поколінь.

За останні сто років завдяки зусиллям, відкриттям і доведенням Норберта Віннера крім матерії свідомості, з'явилась третя складова розуміння світогляду – інформація. Проте ця подія пройшла досить непомітно – людство не усвідомило важливості цього факту. В той же час окремі країни досить серйозно відреагували на це – в університетах по всіх спеціальностях, які пов'язані з використанням інформації, відбулось перебудування навчально-виховного та дослідницького процесу. Але в нас якось по традиції усі новини залишаються лише новинами, а виконувати будемо тоді, коли скажуть.

Виділення третьої складової світогляду – інформації – офіційно засвідчило, що людство перейшло в інформаційну епоху. Однак окремі країни ще не досягли індустріального рівня, інші – постіндустріального рівня. Для країн, які не пройшли ці стадії розвитку, інформаційна епоха – це практично пусте поняття.

Друге важливе питання – це філософська концепція переваги системоцентризму над логікоцентризмом. Сучасні філософи стверджують, що останні півтори тисячі років ми жили ідеєю логікоцентризму, тобто

обґрунтовували залежність успіху і розвитку цілого від складових цього цілого. Сьогодні стверджується протилежне: можливості розвитку частки залежать від сутності та рівня розвитку цілого. Я остаточно не визначився стосовно цих двох позицій, але розумію, що щось з цього відноситься до чистої теорії, а інше відноситься до практики. Важливо виявити, що належить до теорії, і якщо ми в теорії помилимося, а при цьому всю практику розвиватимемо ідеально, то мета не буде досягнута.

Логікоцентризм повинен залишатися, він не може бути списаний. Те вчення, що півтори тисячі років було на озброєнні науковців і практиків і вирішувало проблеми, не може бути відкинуте і списане. Помилково вважати, що системоцентризм є головною ідеєю, яка працюватиме.

Сьогодні завищеною є оцінка ринку, йде фетишизація ринкового механізму. Ми знаємо, що джерелами розвитку суспільства є поділ праці та спеціалізація. Це підвищує продуктивність праці. Як слідує із доповіді Ю. Лупенка, продуктивність праці залишається і в ринкових умовах прогресивним напрямом розвитку економіки. Але спеціалізація суспільства не може поглиблюватися безкінечно, є межа, і саме наука може виявити цю межу, яка може бути динамічною – сьогодні межа спеціалізації одна, а завтра вона може бути іншою. Те, що Нобелівську премію дали за доведення, що спеціалізація – це поділ праці, а інтерес спрацьовує на тих ланках, де немає поділу, – це помилка.

Логікоцентризм – позиція сильна. Безумовно, якщо відносити це до науки. Наука немає права на помилку. Практика ніколи не може позбавитись помилок, але не можна так підходити до економіки, щоб її розвиток відбувався на принципах спроб і помилок. Наука повинна відкрити двері і показати, куди йти, і це може зробити тільки наука.

Як же розвивалася економічна теорія за останні сто років? А ніяк не розвивалася. Теоретики заходу визнали той факт, що теоретична наука знаходилася у стані застою – поправляли визначення категорій і т.д. Однак розвитку не було, а якщо не було розвитку економічної теорії, то як могли розвиватись прикладні економічні теорії – а ніяк. Це ж стосується і теорії бухгалтерського обліку, в чому я мав змогу переконатися особисто.

У 1978 році я розробив для університету програму по теорії бухгалтерського обліку, яка проіснувала 20 років. Це не означає, що Г. Кірейцев – розумний, а показує, наскільки слабкою є система, що не було потреби в іншій програмі по теорії бухгалтерського обліку.

Паралельно економічній теорії, яка зараз панує, йде розвиток інституціональної економічної теорії, це свідчить про рух у вірному напрямку – заміна повинна бути. Монополізм має бути замінений фізіократією.

Погляньте на актив бухгалтерського балансу – там одні суми, а де вартість інвентаря? Згадую «Трактат про рахунки і записи» Луки Пачолі (1894 р.), там є один пункт – ведення інвентаря, що вже передбачало відображення землі як інвентаря та її оцінку. Але час проходив, щось випускалось з розгляду і вже переклади «Трактату про рахунки і записи» Луки Пачолі на українську, російську мови не містять нагадування, що інвентар передбачав облік земельних угідь.

Наступне питання – класифікація і перекласифікація об'єктів управління, економіки та обліку. Хочу зауважити, що ми одними із перших впровадили стандарт по бухгалтерському обліку біологічних активів – П(С)БО 30 «Біологічні активи». І бухгалтери в числі перших вимовили слова «справедлива вартість», «справедлива оцінка».

Безумовно, ми далекі від того, щоб мати адекватні показники, що характеризують ці поняття, але сама постановка питання вже відбулася. Звичайно, над цими проблемами працює також Інститут аграрної економіки.

Перекласифікація об'єктів управління, економіки потрібна, але чому? Біологічний актив – це своєрідний актив. У декількох своїх публікаціях я відношу землі сільськогосподарського призначення до складу біологічних активів, а в принципі вважаю, що це – головне біологічне середовище, і якщо його так не розглядати, то ставлення до землі буде як до звичайного засобу праці. Так не можна. Земля – це особливий біологічний актив, особливе біологічне середовище. Будь-які критерії оцінки використання землі, що опираються на принципи монетаризму, є неприйнятними, а така оцінка не є нормальним явищем. Критерії повинні бути іншими.

Вимоги суспільного життя, що розкриті через економічні показники, на даний час є, на жаль, недосконалими. Чому? Сьогодні можна спостерігати, як ми занурились в найпотужнішу економічну кризу, причиною якої, як це всі пояснюють, є слабка економічна теорія. Це правильно. І якщо інституціональна економічна теорія буде прийнята як державна платформа, як концепція, то це буде гарний і правильний шлях нашого розвитку.

Ставлення до ретроспективної інформації. Як нагадав В. Жук, ставлення до обліку традиційно не задовільне. Чому? Та тому, що облік просто не розвивався як наука. Я – представник першого випуску бухгалтерів з вищою освітою в аграрних вузах. Як могла розвиватися наука «бухгалтерський облік у сільському господарстві», якщо перші випуски бухгалтерів цього профілю відбулись у 1961 році? Практично цей розвиток розпочинаються лише зараз.

Виходячи з ретроспективного характеру інформації, всі кажуть, що не можна користуватись даними бухгалтерського обліку, бо все це вже пройшло, не можна поправити.

Шановні друзі, шановні колеги, запам'ятайте: всі філософи стверджують, що майбутнє – це минуле для сучасності. Досі ніхто не ризикнув сказати, що таке майбутнє? Тому якщо знехтуємо тим інструментом, через який можемо побачити майбутнє, то будемо довго шукати це майбутнє. На мою думку, є ще один прорив у цьому напрямку – це поява такої категорії як «людський капітал».

Вважаю професійні знання саме людським капіталом, тобто субстанціональною основою людського капіталу є професійні знання. Відтак сьогодні людина і знання вважаються першим фактором, який може забезпечити ріст ефективності та сталий розвиток аграрної економіки.

Дякую за увагу.

Розвиток теорії бухгалтерського обліку

УДК 657.01

Ю.С. БЕЗДУШНА, *к.е.н.,*
заступник завідувача відділом методології обліку та аудиту,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ІНЖИНІРИНГ У МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТАХ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Розширення функцій та компетенції обліково-фінансових служб вже давно є трендом у розвитку бухгалтерської професії. Новітня концепція бухгалтерського інжинірингу, що базується на застосуванні в обліку методів та інструментів інших галузей знань, стає пріоритетною у формуванні якісного інформаційного забезпечення управління підприємством. Як зазначає її фундатор В.М. Жук, бухгалтерський інжиніринг перетворює і розвиває бухгалтерські служби у більш ефективні фінансово-облікові підрозділи [1, с. 382].

Інструментами, що все частіше доповнюють традиційну методологію бухгалтерського обліку стають фінансовий менеджмент, стратегічне планування, контролінг, специфічні технічні знання. Прихильники інституціональної теорії бухгалтерського обліку доповнюють цей перелік програмними, математичними, соціально-психологічними методами [1, с. 376], інструментами сучасних мережевих та інтернет-технологій, бізнес-моделюванням SaaS, DaaS, клауд та грід-обчисленнями [2, с. 7].

Використання новітніх експертних напрямів в обліковому процесі передбачено також Міжнародними стандартами фінансової звітності. Це свідчить про реалізацію принципів бухгалтерського інжинірингу на найвищому методологічному рівні – рівні МСФЗ. Бухгалтерський інжиніринг у Міжнародних стандартах фінансової звітності представлений наявністю та ефективною взаємодією при підготовці фінансової звітності бухгалтера, оцінювача, актуарія.

Професійна взаємодія *«бухгалтер – оцінювач»* започаткована в обліковій практиці з прийняттям національних П(С)БО у 1999 році. З запровадженням Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні застосування інструментарію ринкової оцінки в обліку значно розширилось. Зокрема, П(С)БО 31 «Біологічні активи» уповноважило бухгалтерів сільськогосподарських підприємств оцінювати справедливу вартість біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Оцінка за справедливою вартістю передбачена також як один з варіантів визнання основних засобів, нематеріальних активів, є обов'язковою при визнанні фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості [3]. Домінуючою є

справедлива вартість також при об'єднанні підприємств та складанні консолідованої фінансової звітності [3].

Правомірність застосування справедливої вартості є предметом постійних дискусій в обліковій науці та практиці. Неоднозначним є питання залучення/незалучення фахівця з оцінки ринкової вартості активів в цілях бухгалтерського обліку. Національне законодавство вимагає обов'язкового використання послуг оцінювача. За Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» проведення оцінки майна є обов'язковим у випадку переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку [4]. МСФЗ такої чіткої вимоги не містять. Зокрема Міжнародний стандарт 13 «Оцінка справедливої вартості» визначає інструментарій та встановлює послідовність і процедуру оцінки справедливої вартості самим суб'єктом господарювання. Відтак саме цей стандарт дозволяє доповнити перелік інструментів бухгалтерського інжинірингу процедурами незалежної (експертної) оцінки ринкової вартості майна та майнових прав.

Професійна взаємодія *«бухгалтер – актуарій»* встановлена Міжнародним стандартом фінансової звітності 19 «Виплати працівникам». Даний стандарт встановлює порядок бухгалтерського обліку та визнання у фінансовій звітності виплат працівника, які включають:

– короткострокові виплати працівникам (заробітна плата, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки тощо);

– виплати по закінченні трудової діяльності (пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності) та інші [3].

Облік другої категорії виплат, а саме недержавного пенсійного страхування, передбачає визнання в обліку витрат підприємства на таке страхування в період трудової діяльності працівника, а не по факту виплати пенсії. Така норма повністю відповідає принципу відповідності доходів і витрат, що встановлений МСФЗ. Разом з тим, нарахування витрат, що фактично будуть понесені через десятки років у майбутньому має високу невизначеність та передбачає застосування ряду експертних припущень, окрема, використання актуарних розрахунків.

Актуарні розрахунки – поширена у світовій практиці система математичних і статистичних розрахунків, що використовується у страхуванні. Вони ґрунтуються на механізмі утворення і ймовірного витрачання страхового фонду в довготермінових страхових операціях, що пов'язані з тривалістю життя населення [5].

В бухгалтерському обліку актуарні розрахунки дають змогу достовірно оцінити суми майбутніх пенсійних виплат, що заробили працівники в поточному та попередніх періодах. З цією метою актуарно оцінюються демографічні змінні (смертність працівників, показники плинності кадрів тощо) і фінансові змінні (ставка дисконту, майбутні рівні заробітної плати та інших виплат), які впливатимуть на вартість виплат.

Таким чином, облік виплат по закінченні трудової діяльності за програмами недержавного пенсійного страхування є складним, оскільки для

оцінки зобов'язань та витрат потрібні актуарні припущення. Більше того, зобов'язання оцінюють на дисконтованій основі, так як будуть погашені через багато років після нарахування. Розрахунок та прогнозування даних показників не входить до компетенції бухгалтера і потребує залучення фахівця – актуарія – спеціаліста з оцінки ризиків (фінансовий аналітик і консультант у сфері страхування, людина, яка застосовує на практиці актуарну математику).

Вищесказане дозволяє абсолютно правомірно доповнити перелік інструментів бухгалтерського інжинірингу такими спеціальними науками як актуарна матерматика, фінансова математика та прикладна статистика, в основі якої статистичні методи аналізу, теорія імовірності, математична статистика.

Слід зауважити, що, аналогічно як і при визначенні справедливої вартості, МСФЗ 19 заохочує, але не вимагає, щоб суб'єкт господарювання залучав кваліфікованого актуарія для оцінки всіх суттєвих зобов'язань щодо виплат по закінченні трудової діяльності.

Межі компетенції бухгалтера та експерта при підготовці звітності. Питання використання сторонніх послуг в бухгалтерському обліку потребує індивідуального підходу до визначення меж компетенції бухгалтера і впливу прийнятого рішення на достовірність фінансової звітності. Застосування послуг експерта (оцінювача, актуарія) – рішення безперечно виправдане на перспективу, однак не завжди економічно та фінансово доцільне. До прикладу, вартість послуг з оцінки ринкової вартості одного об’єкту інвестиційної нерухомості може скласти 5000 грн. Оцінка інвестиційної нерухомості передбачена МСФЗ на кожну звітну дату. За наявності 5 об’єктів витрати на проведення оцінки складуть 100 000 грн. у рік. В такому випадку принцип достовірності фінансової звітності повинен діяти з урахуванням обмеження встановленого тими ж МСФЗ, які наголошують: вартість є найбільш поширеним обмеженням на інформацію, яка може бути надана у фінансовій звітності. А саме, подання фінансової інформації у звітності пов'язане з витратами, і важливо, щоб ці витрати були виправдані вигодами від подання у звітності такої інформації [3].

Коли мова йде про оцінку ринкової вартості окремої групи активів, наприклад операційної нерухомості з періодичністю 3-5 років, залучення оцінювача доцільне. А от оцінка справедливої вартості окремих активів, таких як біологічні активи, сільськогосподарська продукція, інвестиційна нерухомість не виходить, на нашу думку, за межі компетенції бухгалтера та комісії зі складу працівників підприємства, які в повній мірі володіють фінансово-економічною, техніко-технологічною інформацією про об’єкт оцінки. Можна стверджувати, що в такому випадку справедлива вартість визначена комісією є в повній мірі достовірною, надійною та правдивою.

Вирішення питання співпраці з актуаріями залежить від обсягів та складності операцій недержавного страхування, наявності на підприємстві практики виплат по закінченню трудової діяльності робітників. Обліково-фінансові служби недержавних пенсійних фондів безперечно повинні користуватись послугами актуарія. Інші суб’єкти господарювання при прийнятті рішення щодо залучення актуарія, повинні виходити з наявного на

підприємстві досвіду пенсійних виплат, повноти та відкритості статистичної інформації для здійснення відповідних актуарних припущень.

Підсумовуючи все вище сказане можна зробити наступні висновки:

1. Описані вимоги щодо залучення в процес підготовки фінансової звітності оцінювача та актуарія дають підстави стверджувати про наявність та реалізацію принципів бухгалтерського інжинірингу у Міжнародних стандартах фінансової звітності. Перелік суміжних наук, що застосовується в обліковій методології слід доповнити: процедурами ринкової оцінки майна; інструментами прикладної статистики; методами актуарної та фінансової математики.

2. Ефективна реалізація описаних принципів бухгалтерського інжинірингу передбачає визначення меж компетенції обліково-фінансових служб у підготовці фінансової звітності та випадків залучення незалежних експертів. Оцінку справедливої вартості, на нашу думку, за певних умов (коли знання та компетенція спеціалістів підприємства є достатніми) слід дозволити спеціально уповноваженій комісії підприємства, з числа бухгалтерів, фінансистів, економістів, інженерно-технічної служби. В П(С)БО доцільно внести відповідні зміни та доповнення чітко визначивши умови та межі компетенції бухгалтера в питаннях, що виходять за рамки облікової методології, як то: оцінка справедливої вартості; проведення актуарних розрахунків та припущень; обґрунтування ставки дисконту та прогнозування майбутніх грошових потоків в операціях дисконтування і таке інше.

3. На рівні державного управління методологією бухгалтерського обліку доцільно розробити на основі МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» власний національний стандарт та методичні рекомендації по його застосуванню, в яких визначити порядок взаємодії бухгалтера та оцінювача (актуарія) при проведенні оцінки активів та зобов'язань для цілей бухгалтерського обліку, а також викласти методику такої оцінки комісією підприємства, організацію оціночної роботи по визначенню справедливої вартості та розробити відповідне документальне оформлення.

4. Для забезпечення прозорості фінансової звітності в Примітки до фінансової звітності слід включити розділ «Обмеження у використанні інформації фінансової звітності», що міститиме опис використаних при підготовці звітності припущень та прогнозів, зміна яких може суттєво вплинути на фінансові результати. В ньому має бути чітко зазначено ким виконані відповідні розрахунки та оцінки, і як це могло вплинути на достовірність інформації представленої у фінансовій звітності.

5. Подальший постійний пошук та доповнення елементів бухгалтерського інжинірингу новими інструментами та методами є необхідним та цінним у подальшому розвитку інституціональної теорії бухгалтерського обліку, а їх використання при підготовці фінансової звітності посилюватиме вагомість бухгалтерського обліку як «інституту, який забезпечує порозуміння та керованість у цьому середовищі» [1].

Список використаних джерел:
1. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: Мнография / В.Н. Жук. – К.: «Аграрная наука», 2013. – 408 с.
2. Павлюковець М.П. Розвиток бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств в умовах інтернет-технологій: автореферат ... канд. екон. наук, спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / М.П. Павлюковець. – К.: ННЦ «Ін-т аграр. економіки», 2014. – 20 с.
3. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2014 рік) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962.
4. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2658-14.
5. Матеріал з Вікіпедії – вільної енциклопедії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uk.wikipedia.org.

УДК 657:005.921

Р.Ф. БРУХАНСЬКИЙ, *к.е.н., доцент,*
завідувач кафедри обліку і правового забезпечення
агропромислового виробництва,
Тернопільський національний економічний університет

СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Практична реалізація стратегічного управлінського обліку в Україні гальмується відсутністю чіткої методології, спроможної забезпечити інформаційну підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень. Тому одним із нагальних питань, що потребує вирішення, є розробка механізму побудови методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах із врахуванням існуючих напрацювань у даній сфері, що стосуються як інструментарію стратегічного управлінського обліку, так і особливостей реалізації системи стратегічного менеджменту на підприємствах.

Аналіз найбільш поширеного використання підходів до виділення інструментів стратегічного управлінського обліку наведено в табл. 1. Розглянуті інструменти стратегічного управлінського обліку забезпечують формування стратегічного облікового інформаційного простору, що виступає основою для розробки, реалізації та коригування стратегії підприємства.

Моніторинг сучасних досліджень щодо виділення методів (інструментів, технік, методик, моделей) стратегічного управлінського обліку констатує відсутність чіткої та однозначної позиції науковців стосовно пріоритетності одного з них. Це стосується як усіх підприємств, що використовують стратегічний обліковий інструментарій, так і підприємств аграрної галузі зокрема.

Таблиця 1

Інструменти стратегічного управлінського обліку (методи, техніки, моделі, системи)

Види інструментів стратегічного управлінського обліку, що виділяються авторами											
Назва інструменту (скорочена англомовна назва)	Б. Рамляк, А. Рогошіч [10, с. 93-94]	Х. Шах, А. Малік, М. Малік [11, с.3]	Р. Фовзія [8, с. 59]	А.Ю. Соколов [6, с. 291]	С.І. Крилов [3]	Н.В. Безруков та О.І. Аверіна [1]	Д.Л. Савенков [5, с. 30-31]	А.В. Глущенко [2, с. 172]	В.А. Маняєва [4, с. 248]	О. Павлатос [9, с. 44-45]	А.В. Шайкан [7, с. 129].
Activity based costing (ABC)	+	+	+		+	+		+	+		+
Attribute costing (AC)	+	+	+							+	
Benchmarking (BMG)	+		+							+	
Brand value budgeting (BVB)	+	+									
Brand value monitoring (BVM)	+									+	
Competitive position monitoring (CPM)	+		+	+			+		+	+	
Competitor cost assessment (CCA)	+	+	+							+	
Competitor performance appraisal (CPA)	+	+	+							+	
Customer accounting (CA)	+	+	+							+	
Environmental Management Accounting (EMA)	+										
BSC or non-financial indicators (IPMS)	+	+	+		+	+		+		+	+
Life cycle costing (LCC)	+		+	+		+			+	+	
Quality costing (QC)	+		+							+	
Strategic costing (SC)	+	+	+	+			+		+	+	
Strategic pricing (SP)	+		+							+	
Target costing (TC)	+		+	+		+			+	+	
Value chain costing (VCC)	+	+	+	+			+			+	+
Разом	**17**	**9**	**14**	**5**	**2**	**5**	**3**	**2**	**5**	**14**	**3**

Наявність спектру інструментів стратегічного управлінського обліку породжує проблему вибору серед них найбільш оптимального для конкретного підприємства (з врахуванням його технологічної й організаційної структури,

специфіки діяльності, рис зовнішнього середовища і т.д.). На основі проведеного моніторингу наукових джерел з обраної тематики досліджень та особливостей функціонування підприємств в умовах застосування сучасних обліково-інформаційних технологій запропоновано наступний механізм побудови методики стратегічного управлінського обліку, що передбачає вибір із існуючого набору методів на основі ряду обґрунтованих критеріїв (рис. 1).

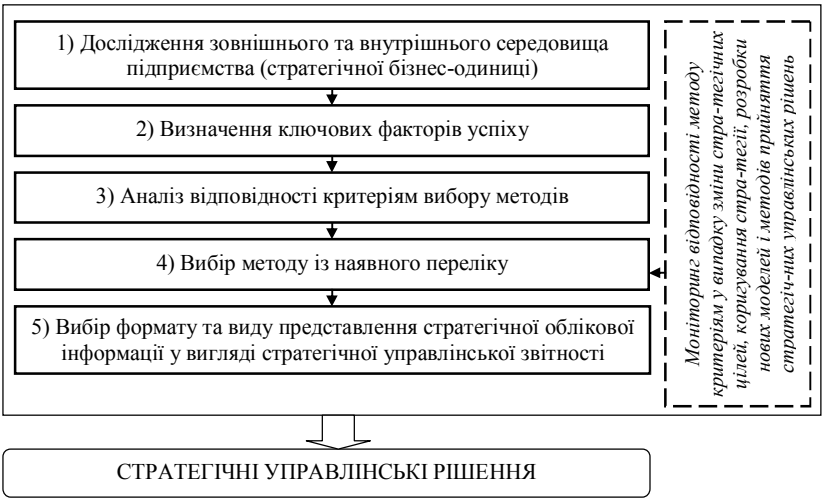


Рис. 1. **Механізм побудови методики стратегічного управлінського обліку підприємства (стратегічної бізнес-одиниці) в системі стратегічного менеджменту**

Відповідно до запропонованого механізму вибір окремого методу для організації системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві можливий лише за умови відповідності критеріям, які враховують основні вимоги до функціонування облікової системи і системи стратегічного менеджменту підприємства: 1) економічна доцільність; 2) технічно-організаційна відповідність; 3) стратегічна обґрунтованість; 4) адекватність існуючій на підприємстві системі стратегічного менеджменту: організаційній складовій системи (місії, цілям, обраному типу і виду стратегії) та методичній складовій системи (моделям і методам прийняття стратегічних управлінських рішень).

Залежно від наявних запитів користувачів облікової інформації стратегічного характеру, використовуваних моделей та методів прийняття стратегічних рішень, рівня охоплення предмету системи стратегічного менеджменту підприємства стратегічна облікова інформація може бути представлена у звітах наступних видів: 1) *комплексні стратегічні управлінські звіти* – відображають всі аспекти стратегічного менеджменту підприємства в

розрізі всіх типів і видів стратегій, всіх стратегічних бізнес-одиниць та стратегічних бізнес-зон (комплексний інструмент інформаційної підтримки процесу формування, розробки та моніторингу реалізації стратегії підприємства); 2) *сегментні стратегічні управлінські звіти* – відображають окремі аспекти стратегічного менеджменту підприємства в розрізі територіальних або часових сегментів, стосуються окремих типів (видів) стратегії, окремих стратегічних бізнес-одиниць чи стратегічних бізнес-зон; 3) *оперативні стратегічні управлінські звіти* – складаються у випадках наявності оперативних запитів стратегічного менеджменту з метою забезпечення екстреного реагування на зміни у зовнішньому середовищі підприємства або стратегічної бізнес-одиниці. Періодичність формування та порядок представлення всіх видів стратегічних управлінських звітів регламентується обліковою політикою підприємства з врахуванням рівня комп'ютеризації обліково-аналітичних процедур та можливостей використовуваного програмного забезпечення.

Список використаних джерел:

1. Безруков Н.В. Современный управленческий учет и его технологии / Н.В. Безруков, О.И. Аверина // Системное управление. Электронное научное периодическое издание. – 2010. – № 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sisupr.mrsu.ru/
2. Глущенко А.В. Инструменты стратегического управленческого учета / Глущенко А.В., Гришкеева З.В. // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2012. – № 1 (18). – С. 170-173.
3. Крылов С.И. Стратегический управленческий учет – современное направление бухгалтерского учета / С.И. Крылов // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2011. – № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=151027
4. Маняева В.А. Развитие теории управленческого учета в России / В.А. Маняева // Міжнародний збірник наукових праць. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз». – 2011. Випуск 3 (21). – С. 240-249.
5. Савенков Д.Л. Система управленческого учета в стратегическом управлении / Д.Л. Савенков // Управленческий учет. 2008. – № 6. – С. 29-35.
6. Соколов А.Ю. Современные подходы к организации системы управленческого учета / А.Ю.Соколов // Вестник ОГУ. – 2006. – № 8. – С. 288-294.
7. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень: монографія / А.В. Шайкан. – К.: КНЕУ, 2009. – 303 с.
8. Fowzia R. Strategic Management Accounting Techniques: Relationship with Business Strategy and Strategic Effectiveness of Manufacturing Organizations in Bangladesh / Rehana Fowzia // World Journal of Management. – 2011. – Vol. 3. No. 2. – P. 54-69.
9. Pavlatos O. Strategic management accounting techniques: the impact of CFo characteristics, organizational life cycle stage, and quality of IS information /

Odysseas Pavlatos [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.asr.uab.cat/casr/images/stories/odysseas.pdf.
10. Ramljak Br. Strategic management accounting practices in Croatia / Branka Ramljak, Andrijana Rogošić // The Journal of International Management Studies. – 2012. – Volume 7, Number 2. – P. 93-100.
11. Shah H. Strategic management accounting – a messiah for management accounting? / Haider Shah, Ali Malik, Muhammad Malik // Australian Journal of Business and Management Research. – 2011. – Vol. 1, No. 4. – P. 1-7.

УДК 004.33:657

Л.В. БІЛОЗОР, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК,
Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана

ХМАРНІ СХОВИЩА ДАНИХ: СУТНІСТЬ, ЗНАЧЕННЯ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ

Зовсім недавно ніхто навіть не здогадувався, які революційні можливості надасть нам Інтернет. Інформаційні технології стрімко розвиваються, також розвиваються й носії інформації. Однак фізичні носії інформації мають один спільний недолік, для доступу до даних необхідна безпосередня наявність таких носіїв. Розвиток інформаційних технологій спонукав виникненню нових революційних напрямків, одним із яких є хмарні сховища даних [3].

Хмарне сховище даних – модель он-лайн-сховища, в якому дані зберігаються на численних, розподілених в мережі серверах, що надаються в користування клієнтам, в основному третьою стороною. Дані зберігаються, обробляються, в так званій хмарі, яка являє собою один великий, віртуальний сервер. Фізично же такі сервери можуть знаходитись віддалено один від одного географічно, навіть розташовуватись на різних континентах.

Переваги хмарних сховищ:

– підвищена надійність зберігання даних (зберігаються не тільки на особистому комп'ютері);

– швидке резервне копіювання даних;

– доступ до файлів з будь-якого місця, де є Інтернет (навіть мобільний);

– доступ до файлів з різних пристроїв (ПК, смартфон, планшет);

– оплата лише за те місце в сховищі, яке фактично використовується, а не за оренду серверу, всі ресурси якого можуть і не використовуватись;

– немає необхідності займатися придбанням, підтримкою і обслуговуванням власної інфраструктури по зберіганню даних, що в кінцевому результаті зменшує загальні витрати;

– всі процедури з резервування та збереження цілісності даних проводяться провайдером хмарного центру, який не залучає до цього процесу клієнта [3].

На сьогоднішній день хмарних сховищ існує понад трьох десятків, розглянемо найбільш популярні з них (табл. 1). В таблиці 1 також наведено параметрами за якими слід обирати те чи інше сховище. Кожне сховище має свої плюси і мінуси. Що важливіше і чим можна пожертвувати вирішує сам користувач, адже порадити найкраще сховище неможливо. Кожен користувач обирає те, що потрібно саме йому. Оптимальний варіант у виборі – це зробити вибірку з сервісів, які відповідають вимогам, звернувши увагу на переваги і недоліки, а потім порівняти ціни. Ціни дуже сильно варіюються залежно від обраного періоду, тарифного плану, знижок.

Індустрія інтернет-сервісу «хмарне сховище даних» стрімко розвивається, і в майбутньому запропонує користувачам більш привабливі умови обслуговування такі як збільшення доступного об'єму, підвищення надійності у вигляді шифрування даних та ін. При використанні хмарних сховищ для збереження і передачі файлів, виникає нове поняття «віртуальний носій інформації» що вимагає чіткого визначення та опису в розрізі криміналістичної науки. З часом виникне проблема санкціонованого доступу правоохоронних органів до даних, які зберігаються в хмарних сховищах, з метою протидії злочинним посяганням правопорушників [3].

Оскільки, в нашій країні на підприємствах ще широко не поширився спосіб зберігання даних на хмарних серверах, тому однозначної відповіді, як саме обліковувати витрати, пов'язані з використанням хмарного сховища, дати ніхто не може. Ми пропонуємо такий варіант відображення цих витрат.

Користувач хмарного сховища даних не є його власником, а лише – орендарем, тому у цій ситуації підприємство, по суті, отримує право користування авторським та суміжним правом, у зв'язку з чим платіж, здійснюваний ним на користь власника хмарного сховища даних, необхідно кваліфікувати як роялті (п. 4 П(С) БО 15 [2], п.п. 14.1.225 ПКУ [1]).

Віднесення витрат на використання хмарного сховища даних до конкретного виду витрат в обліку залежить від того, з якою метою здійснювався доступ до хмарного сховища даних. Як правило, такі витрати слід відносити до складу адміністративних витрат у періоді нарахування відповідного платежу згідно з ліцензійним договором: за дебетом рахунка 92, тоді як по кредиту суму роялті треба відобразити на субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Проте можливі й інші варіанти, наприклад, якщо використання хмарного сховища даних проведено з метою забезпечення збуту продукції, зазначені витрати можна включити до витрат на збут.

У декларації з податку на прибуток суму роялті слід заносити в рядок 06.2.4 «Винагорода за консультаційні, інформаційні, аудиторські та інші послуги». Водночас у певних випадках на відображення роялті в податковому обліку накладаються певні обмеження (п.п. 140.1.2 ПКУ) [1].

Таблиця 1

Порівняльна характеристика хмарних сховищ даних

Назва сховища	Без-кошто-вно Гбайт	Платна підписка		Підтримка операційних систем для настільних і мобільних додатків	Шифр (AES)	Переваги	Недоліки
		Вартість за місяць	Розмір Гбайт				
1	2	3	4	5	6	7	8
dropbox.com	48	$9,99	100	Windows Mac Linux iOS Android	256 біт	Зручна робота з мультимедіа; управління версіями; вибіркова синхронізація; інтеграція зі сторонніми продуктами; безпека.	Невеликий обсяг дискового простору за замовчуванням
drive.google.com	15	$4,99	100	Windows Mac iOS Android	–	Інтеграція з сервісами Google; вибіркова синхронізація; підключення сторонніх додатків; зручна робота з документами і мультимедіа; вбудоване розпізнавання тексту.	Відсутність додатків для Linux і WindowsPhone; дещо незручний веб-інтерфейс.

1	2	3	4	5	6	7	8
mail.yandex.ru	10	30 руб	10	Windows Mac Linux iOS Android Windows Phone	–	Легко збільшити безкоштовний дисковий простір; інтеграція з сервісами Яндекс; зручний попередній перегляд; робота з WebDav; висока швидкість завантаження і скачування.	Помилка при завантаженні папок; відсутність контролю версій; малофункціональний настільний віджет.
1.copy.com	22	$9,99	250	Windows Mac Linux iOS Android Windows Phone	256 біт	Можливості безкоштовної підписки, бонуси.	Незручне розмежування прав і публікація.
cloud.mail.ru	100	–	–	Windows Mac Linux iOS Android	–	Обсяг безкоштовного простору; попередній перегляд медіафайлів і документів.	Незручний інтерфейс; невизначеність і обмежений набір функцій.
opendrive.com	15	$5	100	Windows Mac iOS Android	256 біт	Надійний дата-центр.	Істотні обмеження у безкоштовній підписці; повільний веб-інтерфейс.
mega.co.nz	50	€9,99	500	Windows iOS Android	128 біт	Безпека передачі файлів на сервер.	Немає передогляду файлів; синхронізації тільки для Windows.

Так, наприклад, обмеження на збільшення витрат встановлюються при виплаті роялті:

1) нерезидентам, у тому числі неофшорним;

2) юрособам, звільненим від сплати податку на прибуток відповідно до ст. 154 ПКУ або таким, що сплачують його за іншою ставкою, ніж встановлено п. 151.1 ПКУ [1];

3) особам, що сплачують податок у складі інших податків (наприклад, юрособи-єдиноподатники), крім фізосіб, які підлягають оподаткуванню відповідно до розділу IV ПКУ [1].

Щодо обліку ПДВ, то в цій частині необхідно пам'ятати, що виплати роялті в грошовій формі не є об'єктом оподаткування (п.п. 196.1.6 ПКУ) [1]. У зв'язку з цим питання щодо податкового кредиту не виникає.

Факт надання послуги з використання хмарного сховища даних може бути оформлений актом про виконання робіт (надання послуг). Оплата рахунку підтверджується відповідним платіжним дорученням. Додатковим підтвердженням зв'язку витрат підприємства за використання хмарного сховища даних з його господарською діяльністю може бути наказ (розпорядження) керівника, що обґрунтовує необхідність використання хмарного сховища даних в господарській діяльності підприємства. Зазначений наказ повинен містити:

– перелік питань господарської діяльності, які вирішуються за допомогою хмарного сховища даних;

– перелік посадових осіб, яким за родом діяльності потрібне хмарне сховище даних;

– особливості використання мобільного хмарного сховища даних;

– дозволений час використання хмарного сховища даних співробітниками та інші питання.

Як додаток до наказу може бути затверджена форма Журналу обліку використання хмарного сховища даних. В такому Журналі мають зазначатись дати (час) початку і закінчення роботи, прізвище співробітника, назва хмарного сховища, яке використовувалося, та мета такого використання. Оформити зазначені документи потрібно до моменту початку використання хмарного сховища даних [4].

Процес ефективного управління витратами на використання хмарних сховищ даних має на меті використання економічного аналізу для оцінки результатів діяльності підприємства, виявлення внутрішніх і зовнішніх резервів мінімізації витрат. Тому перспективи подальших досліджень проблеми обліку витрат на використання хмарних сховищ даних дуже широкі і впродовж багатьох років викликатимуть жвавий інтерес у вчених-економістів.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99.

3. Бендовський Г.В. Хмарні сховища даних / Г.В. Бендовський // Науковий журнал «Технологічні комплекси» – 2013. – № 1(7). – С. 80-82.
4. Даниленко О.І. Інтернет-витрати підприємства: оподаткування та облік [Електроний ресурс] / О.І. Даниленко. – Режим доступу: www.ligazakon.ua.

УДК 657.1

И.В. ВАСЬКОВА, *бухгалтер*
ОАО «Агрокомбинат «Приднепровский», г. Могилев, Республика Беларусь

ДОГОВОР ПЕРЕВОДА ДОЛГА КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В процессе осуществления своей финансово-хозяйственной деятельности предприятия основное внимание уделяют погашению своих обязательств. В случае, когда предприятие не имеет возможности погашать свои обязательства перед кредиторами посредством перечисления денежных средств с расчетного счета одним из возможных вариантов оплаты таких обязательств является оплата по договорам перевода долга (уступки требования).

Посредством договора перевода долга предприятие может одновременно погасить как задолженность перед кредитором, так и образовавшуюся дебиторскую задолженность, не позволяя ей нарастать. Форма и содержание таких договоров строго не регламентированы, что позволяет организациям прописывать необходимые ей условия прекращения обязательств всех участвующих в нем сторон.

Некоторые организации, ввиду своего финансового состояния, погашают свои обязательства только посредством оплаты по таким договорам, поэтому для целей бухгалтерского учета содержание договора должно быть строго регламентированным и описывающем все условия погашения обязательств и отражения суммы договора в бухгалтерском учете. Среди наиболее часто встречающихся проблем, с которыми сталкиваются предприятия при постановке таких договоров на учет, являются следующие:

– не указаны сроки прекращения обязательств;
– не указаны валютные курсы для расчетов в иностранной валюте;
– не в полном объеме раскрыты условия прекращения обязательств.

Днем оплаты по товарам (работам, услугам), имущественным правам, по которым переданы права требования, переведен долг, произведен зачет взаимных требований, признается дата передачи права требования, дата зачета взаимных требований (т.е. дата заключения договора перевода долга).

Однако зачастую предприятие-кредитор ставит на учет такой договор только после фактической оплаты по нему, в то время как предприятие, являющееся первоначальным должником, поставит договор на учет на дату его составления. Поскольку даты составления договора и оплаты по нему могут значительно отличаться, в таких договорах стоит особое внимание уделить моменту постановления его на учет и срокам погашения обязательств, а также

действия, в случае если обязательства так и не были исполнены. Такая информация является существенной поскольку ее отсутствие может привести к искажению информации о имеющейся задолженности у сторон, заключивших договор, а также может повлечь за собой проблемы его расторжения, в случае непогашения обязательств по нему.

Еще одним важным моментом здесь является указание иностранной валюты договора, если он подразумевает оплату иностранной валютой, и курса данной валюты по договору. Строго регламентированный курс валюты, прописанный в договоре, позволит правильно отразить в учете сумму такого договора, поскольку в случае оплаты его не в день заключения курс может измениться и значительно отличаться от эквивалентной суммы договора, подразумевающей погашение обязательств перед кредитором. Это также может привести к необходимости заключения дополнительного договора, если курс оплаты снижается на день ее поступления, с целью полного погашения задолженности.

Кредитор в данном случае имеет более веское обоснование своих действия – фактическое поступление денежных средств, т.к. договор перевода долга предусматривает перевод долга на момент поступления оплаты по нему, а возникающая разница по курсу договором не предусмотрена.

В договоре также должно быть прописано следующее:

1) Датой постановки на бухгалтерский учет договора считается дата фактической оплаты по нему (чтобы не учитывать возникающую курсовую разницу);

2) Датой постановки на бухгалтерский учет договора считается дата его заключения с учетом возникшей курсовой разницы.

При составлении договоров перевода долга обязательным является описание предметности договора, а именно что покрывается за счет договора и каким способом. В случае обосновании законности поставленной на учет суммы договора основанием будет являться договор и платежное поручение, подтверждающее фактическое поступление денежных средств. Однако если договор не подразумевал фактическое перечисление денежных средств, а лишь перекрывал образовавшиеся задолженности (т.е. по данным бухгалтерского учета Первоначальный должник закрыл свою задолженность перед Кредитором, а Новый должник уменьшил свою задолженность перед Первоначальным должником на сумму договора), то основанием здесь будет лишь сам договор. Зачастую данный момент упускается из виду и в договоре перевода долга указываются слова «перевод обязательств Новому должнику засчитывается путем перечисления средств на счет Кредитора», однако никакого перечисления не было, а лишь перекрытие задолженности по учету. В данной ситуации корректным будет либо указание в договоре условия перекрытия обязательства, либо вместо заключения договора стоит составить договор зачета взаимных требований, опять же, с согласия всех трех сторон (Новый должник, Первоначальный должник, Кредитор), сущность которого и заключается в перекрытии обязательств без условия оплаты.

С одной стороны отсутствие строго регламентированного содержания договоров перевода долга (уступки требования) позволяет предприятиям указывать необходимые им условия и особенности погашения задолженности. Но с другой стороны это приводит к халатности при составлении договоров и зачастую отсутствию в них юридической обоснованности такого погашения задолженности, а также искажению суммы самой задолженности, числящейся по бухгалтерскому учету всех трех сторон участников договора.

Список использованных источников:

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть): Закон Республики Беларусь, 19 декабря 2002 г., № 166-З; в ред. Закона Республики беларусь от 30 декабря 2014 г. № 224-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть): Закон Республики Беларусь, 29 декабря 2009 г., № 71-З; в ред. Закона Республики беларусь от 30 декабря 2014 г. № 224-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

УДК 005.44:657

О.В. ВОРОНОВСЬКА, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку та аудиту,
Таврійський державний агротехнологічний університет

НООСФЕРНЕ МИСЛЕННЯ Г.Г. КІРЕЙЦЕВА В РОЗВИТУ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Ноосферное мислення – це глобальне мислення в його зв'язку і взаємодії з розумовою оболонкою землі. Біосфера землі у XX столітті в результаті діяльності людини перетворилася в ноосферу. Ноосфера – сфера розуму – вищий ступінь інтеграції всіх форм. Саме глобальне мислення Григорія Герасимовича Кірейцева, дозволило розкрити проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку цілком, у всіх її зв'язках і залежностях, які спричиняють подальшу економічну, екологічну та соціальну кризу в економічному розвитку країни.

Професор Г.Г. Кірейцев, досліджуючи становлення та розвиток економічної теорії (меркантилізм, фізіократія, класична економічна теорія та неокласичний синтез, інституціональна економічна теорія та неоінституціональна економічна теорія) через призму минулого, сучасного і майбутнього, виявив таку послідовність взаємовпливу та взаємозалежностей теорії та практики економічної діяльності та визначив місце обліково-аналітичного забезпечення управління процесами економічного відтворення (рис. 1).

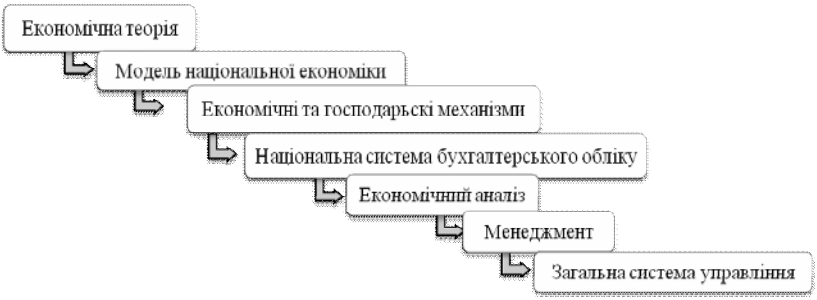


Рис. 1. **Вплив економічної теорії на економічну діяльність** [3]

«Глобалізацію економіки слід розуміти як створення глобальних виробництв, організацію товарних та фінансових глобальних ринків, формування систем глобально-го управління та глобального інформаційного його забезпечення, включаючи інформа-цію бухгалтерського обліку [3, с. 69].

«Глобалізаційні процеси в світовій економіці вимагають відповідного розвитку системи «глобального бухгалтерського обліку». Однак система економічних відносин більшості економічно розвинутих країн формувалася впродовж десятиліть, супроводжуючись адекватним розвитком системи бухгалтерського обліку та звітності» [4].

В своїх працях Г.Г. Кірейцев доводив, що прикладне застосування основних економічних категорій в бухгалтерському обліку дають викривлену інформацію про економічну діяльність суб'єкта.

Поставивши на чільне місце «людину економічну», яка абсолютизує раціональну поведінку за максимізацією доходів і корисності, економічна наука відкинула не ринкові категорії (соціальну, екологічну та біологічну складову і т.д.), які складно детермінуються і ще складніше інтегруються в процес прийняття раціональних рішень.

«Оскільки домінуючим в економічній теорії до кінця XX століття був неокласичний напрям, то й програми ринкової трансформації, що реалізують в Україні і безпосередньо в АПК, спираються на нього. Одним із варіантів реалізації неокласичної теорії на міжнародному рівні є так званий Вашингтонський консенсус» [1].

Г.Г. Кірейцев доводив, «що вимоги консенсусу сформовані на підставі теоретичних положень мейнстриму та його ядра – монетаризму, котрі є адекватними з інститутами лише тих країн, де має місце високий рівень розвиненості продуктивних сил … вимоги консенсусу сформульовані без достатнього теоретичного обґрунтування (утиск грошової маси, прискорена приватизація, лібералізація цін, товарних і фінансових ринків вилучення держави з економіки), … не враховують можливості інституціональної економічної теорії у забезпеченні гармонізації відносин мікро- і макросуб'єктів господарювання та потребу формування нових регулюючих функцій держави» [1].

Підтвердженням глобальних доказів вченого, стала заява президента та виконавчого директора МВФ Домініка Стросс-Кана 3 квітня 2011 року, що основоположні принципи західної економіки, закладені в «Вашингтонському консенсусі», виявилися нежиттєздатними.

Те, що принципи економічного лібералізму, принципи «Вашингтонського консенсусу» не просто несправедливі і згубні, а являють собою концепцію цивілізованого механізму експропріації природних ресурсів і матеріальних благ на користь Заходу, сьогодні зрозуміли вже всі. Отже, порушуються наукові основи нерозривного єднання всього живого на Землі, як частини розвитку Всесвіту, які сформовані в наукових працях В.І. Вернадського.

Але ця програма досі вперто нав'язується Україні представниками МВФ. Адже виходить, що для України «Вашингтонський консенсус» – це не минуле, а сьогодення і майбутнє.

Завдяки своїй відкритості система бухгалтерського обліку залишається під впливом зовнішнього інтересу. Сьогодні вона формується в політичній сфері суспільно-економічного життя. Цей рівень дозволяє впливати на законотворчі процеси та змінювати методичну складову бухгалтерського обліку.

В економічно розвинутих країнах основна проблема розширення виробництва – брак не капіталу, а інформації, необхідної для використання капіталу з найбільшим успіхом. Це в свою чергу затребувало уніфікацію норм та правил бухгалтерського обліку, його стандартизацію.

Економічна сутність глобалізації, яка вимагає уніфікації фінансової звітності, є активний вивіз капіталу. Але, цей вивіз здійснюється тепер в нових умовах, де головну роль відіграють транснаціональні економічні структури, які підривають національно-державний суверенітет країн.

Так, Г.Г. Кірейцев відмічає, що «концепція обліку та фінансової звітності, розроблена Міжнародною радою бухгалтерських стандартів, орієнтована на задоволення потреб глобальних виробництв. В ній рівень розвитку національних виробничих сил, соціальних, екологічних, економічних та трудових відносин до уваги не приймається» [3].

Так, звітність згідно міжнародних стандартів не висвітлює реальної економічної дійсності, особливо в сільськогосподарській діяльності (процесів між живими організмами – рослинами, тваринами; продовольчо-енергетичними запасами; природоохоронними комплексами тощо).

В свої працях вчений доводить, що «Рослина і тварина біологічні активи і одночасно засоби сільськогосподарського виробництва функціонують під впливом поведінки людини, біологічних законів та законів розвитку мікробіологічного середовища землі, води, повітря і «власного бактеріального світу» [1].

Успіх економічного розвитку згідно даних фінансових звітів оцінюється тільки по кількості грошей, а інформація про вартість природних ресурсів та повну вартість про погіршення стану навколишнього середовища в них не висвітлюється.

Отже, в ринкових умовах господарювання роль оцінки в бухгалтерському обліку зростає. «В даний період головний резерв удосконалення обліку – у

підвищенні наукового його рівня, в подальшому розвитку його теорії та удосконаленні методології. Центром методології обліку стає бухгалтерська оцінка, яка актуалізує дослідження регулюючої його функції» [4].

Крім того, якщо провести диференціацію вимог до фінансової звітності і її реуніфікацію, то не виконуватимуться зовнішні функції бухгалтерського обліку, до яких Г.Г.Кірейцев відніс науково-пізнавальну, контрольну, інформаційну, мотивуючу, прогностичну, регулюючу, функцію правового захисту суб'єктів господарювання. «Враховуючи, що в теоретичному аспекті бухгалтерський облік є науковою методологічною, а в практичному – складовою управління економічною діяльністю підприємств, відношення держави до забезпечення потрібного наукового рівня його системи повинно стати пріоритетним» [2].

На думку Г.Г. Кірейцева, «…сліпе копіювання міжнародних стандартів обліку, призначених для регулювання об'єктів обліку розвиненої ринкової економіки, становить певну загрозу для управління економікою в Україні» [5].

Отже, в академічних колах професор Григорій Герасимович Кірейцев, насамперед, відомий як теоретик бухгалтерського обліку, який вперше підняв питання, щодо розробки нових наукових підходів до розбудови теорії бухгалтерського обліку з урахуванням економічної теорії інституціоналізму. Ноосферне мислення в розвитку теорії бухгалтерського обліку забезпечить розкриття в нових моделях фінансової звітності: функціонування людського капіталу, дотримання екологічних і соціальних стандартів, відновлення природних ресурсів. Сьогодні розум і діяльність людини, її наукова думка стають визначальними чинниками розвитку та потужною силою, а здобутки та досвід вченого Г.Г. Кірейцева допоможуть у розв'язанні проблем сьогодення та майбутнього.

Список використаних джерел:

1. Гудзинський О.Д. Економічна теорія та реалізація її положень в механізмах розвитку АПК / О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, В.К. Савчук // Економічна теорія. – 2005. – № 2. – С. 80-95.
2. Кірейцев Г.Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні / Г.Г. Кірейцев // Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки. – 2003. – № 2(24). – С. 103-108
3. Кирейцев Г.Г. Глобализация и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад.- Изд. 2-е, перераб. и доп.- Житомир: ЖГТУ, 2008.- 76 с.
4. Кірейцев Г.Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку / Г.Г. Кірейцев// Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2008. – № 20. – С. 3-7.
5. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України // Зб. наук. праць Подільського держ. аграрно-технічного ун-ту. – Вип. 17. – Т. 2. –Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 22-29.

УДК 657.343.1

Н.І. ГАРАПКО,
здобувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

ДОГОВІР ПРО СПІЛЬНУ ДІЯЛЬНІСТЬ ЯК ОСНОВНИЙ КООРДИНУЮЧИЙ ДОКУМЕНТ

Нормативно-правова база та наукове надбання України з питань спільної діяльності без створення юридичної особи не надають відповідей на питання, що виникають у суб'єктів господарювання (зокрема: бухгалтерів-практиків) в процесі спільного функціонування за договором простого товариства. Така ситуація призводить до виникнення непорозумінь між учасниками простого товариства, які вони не в змозі самостійно вирішити.

До судових сутичок призводить здебільшого недотримання умов договору або ж фіксування у договорі не всіх питань, які потребують узгодження. Таким чином, виявлено, що запорукою ефективного здійснення спільної діяльності за договором простого товариства та правильної координації дій учасників є взаємоузгоджений договір про спільну діяльність - документ, який створюється суб'єктами-учасниками спільної діяльності самостійно та відноситься до четвертого ієрархічного рівня (Внутрішні документи) нормативно-правового регулювання діяльності простого товариства.

Договір простого товариства укладається у письмовій формі є взаємним, консенсуальним та відплатним. Обмежень щодо статусу учасників спільної діяльності без створення юридичної особи нормативними актами не встановлено, єдиною обов'язковою умовою є дієздатність учасників. Однак податковим законодавством встановлено, що один з учасників простого товариства, яке здійснює господарську підприємницьку діяльність повинен бути платником податків. Учасниками простого товариства підприємницької діяльності можуть бути фізичні особи, юридичні особи, резиденти, нерезиденти, державні підприємства за умови дотримання вищенаведеної умови. Структура договору простого товариство не є сталою, учасники можуть вказувати у ньому необхідні на їх погляд умови. Істотними умовами договору вважаються наступні: мета діяльності товариства; розмір та порядок внесення вкладів учасників; спільна діяльність учасників (ведення спільних справ), права та обов'язки учасників. Відповідно договір повинен бути належним чином оформлений: містити дані про учасників договору, усі загальноприйняті реквізити: назва, номер, дата складання, підписи, печатки, строк дії (якщо встановлюється).

Проблемним питанням є ймовірність недотримання учасниками договору умов договору, що за даними Єдиного державного реєстру судових рішень [1] часто зустрічається на практиці. Така ситуація обумовлена тим, що елементом договору простого товариства є довіра (договір носить фіндуціарний характер). Зміст взаємовідносин сторін у таких угодах має особливий довірчий характер.

При складанні договору кожна важлива умова, додатково визначена суб'єктом учасниками у зв'язку зі специфікою діяльності, повинна бути взаємоузгодженою, обговореною та зазначеною у договорі.

Питаннями особливостей договору про спільну діяльність займалися такі науковці та вчені як: Є. Губа, В.В. Бабіч, Л.О. Єсіпова, О. Золотухін та інші. Встановлено, що вчені та науковці, які займаються дослідженням питань договору простого товариства, основними його умовами вважають наступні:

– мету простого товариства;
– взаємні права та обов'язки сторін,
– порядок здійснення внесків та їх оцінка;
– порядок розподілу результатів простого товариства (припинення діяльності);
– термін дії договору;
– відповідальність осіб;
– порядок розв'язання спорів;
– порядок здійснення зміни умов договору та ін.

Оскільки діяльність простого товариства не передбачає створення статуту, саме договір простого товариства координує діяльність учасників, тому за змістовим навантаженням він відіграє роль статуту. Вважаємо, що перед тим, як укласти договір потенційні учасники повинні організувати збори, на яких буде прийнято рішення стосовно оцінки внесків, визначення оператора спільної діяльності та умов здійснення господарської діяльності, результати якого коротку фіксуватимуться у засновницькому документі. Саме це рішення формуватиме правову підставу фіксації в договорі видів внесків.

В договорі запропоновано фіксувати можливість накладання дисциплінарної, адміністративної та кримінальної відповідальності у разі порушення умов договору та зловживанням положенням у простому товаристві.

Запропоновано внести умову стосовно не ідентифікованих внесків. Такі види внесків підлягають вкладанню протягом всього здійснення господарської діяльності, з поетапним розрахунком їх впливу на результативність діяльності, у разі фактичного визнання економічних вигід, отриманих від їх використання при розподілі прибутку враховуватиметься внесена часка у повному обсязі, у разі не встановлення позитивного ефекту у розрахунок включатиметься лише фактична частка, позитивний ефект від використання якої можна оцінити.

Наступним кроком після складання і узгодження договору простого товариства є його реєстрація. Договір простого товариства підлягає реєстрації у податковій інспекції, відповідно до п.п. 64.6 ПКУ [2]. Процесом реєстрації займається учасник – платник податків - який визнаний оператором спільної діяльності. Заяву про взяття на облік необхідно подати протягом десяти днів від дати державної реєстрації договору або дати набрання ним чинності, якщо держреєстрація не передбачена. При реєстрації обов'язковим пакетом документів відповідно до п. 4.6. Порядку № 979 [3] є заява за формою 1-ОПП та завірена копія договору про спільну діяльність. До них додаються:

а) інформаційна картка договору з відміткою органу, що здійснив державну реєстрацію договору, якщо до складу учасників договору про спільну діяльність входить іноземний інвестор;

б) копії документів, які підтверджують погодження договору уповноваженим органом управління відповідно до законодавства, засвідчені в установленому законодавством порядку, якщо договором передбачене використання нерухомого майна державної власності, що перебуває у господарському віданні чи оперативному управлінні учасника договору про спільну діяльність;

в) копії ліцензій та дозволів на провадження відповідних видів господарської діяльності учасників договору, отримання яких передбачено законодавством [3].

Оператору спільної діяльності присвоюється окремий реєстраційний номер, спільна діяльність вважається окремим видом діяльності.

Таким чином встановлено, що договір простого товариства є координуючим внутрішнім документом, реєстрація якого легалізує здійснення спільної діяльності між окремими учасниками. Договору простого товариства слід приділяти особливе значення, адже він носить не лише цивільно-правовий характер, але й організаційний характер діяльності простого товариства. Від договору залежить подальше здійснення діяльності учасників, що спільно функціонують. У зв'язку зі становищем рівня дослідження такої спільної діяльності та необачності самих учасників при складанні договору прогресивно зростає кількість судових спорів.

Список використаних джерел:

1. Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://reyestr.court.gov.ua/
2. Податковий кодекс України від 25.05.2011 р. № 2755-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi
3. Порядок обліку платників податків і зборів від 22.12.2010 р. № 979 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1439-10/page2.

УДК 657(456)

С.В. ГРУДЬКО, *ст. преподаватель*
кафедры бухгалтерского учета и контроля в АПК,
Гродненский государственный аграрный университет,
г. Гродно, Республика Беларусь

ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ ФОРМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Под формой бухгалтерского учета понимается процесс обработки учетной информации при различном сочетании регистров аналитического и синтетического учета, их взаимосвязь и последовательность записи в них.

Существующие формы бухгалтерского учета отличаются именно набором учетных регистров и системой их взаимодействия. Объединяет формы бухгалтерского учета то, что все хозяйственные операции подтверждаются первичными учетными документами и отражаются в учетных регистрах методом двойной записи на счетах бухгалтерского учета в соответствии с Планом счетов.

Признаками, отличающими одну форму бухгалтерского учета от другой, являются:

– количество применяемых регистров, их назначение, содержание и внешний вид;

– сочетание и взаимосвязь регистров синтетического и аналитического учета;

– последовательность и способы записей в учетные регистры;

– степень использования средств вычислительной техники;

– связь учетных показателей регистров с отчетностью.

Выбор формы бухгалтерского учета зависит от различных условий, в том числе от масштабов деятельности предприятия и от степени автоматизации учетного процесса, и должен быть закреплен в приказе по Учетной политике предприятия.

В Республике Беларусь применяют следующие формы бухгалтерского учета:

– мемориально-ордерную;

– журнально-ордерную;

– упрощенную;

– автоматизированную.

Мемориально-ордерная форма ведения бухгалтерского учета возникла в 1928-1930 годах. Она основана на раздельном ведении хронологических и систематических записей. Сущность данной формы учета сводится к тому, что на каждый первичный документ (отдельную хозяйственную операцию) или группу однородных первичных документов составляются бухгалтерские проводки, которые оформляются в виде мемориальных ордеров. Если количество однотипных первичных документов большое, то вначале их группируют и регистрируют в накопительных ведомостях, а проводку и мемориальный ордер составляют на итоговые данные по ведомости.

Журнально-ордерная форма учета основана на использовании шахматного принципа регистрации операций и их накапливании за каждый месяц. Записи при журнально-ордерной форме ведутся в по схеме: «документ – регистр – форма отчетности».

При журнально-ордерной форме учета на основании первичных документов составляются накопительные ведомости и разработочные таблицы. На каждый синтетический счет или группу счетов открывают специальные журналы-ордера, в основу построения которых положен кредитовый признак, т.е. хозяйственные операции записываются с кредита счета в дебет соответствующих счетов.

Упрощенная форма используется для субъектов малого предпринимательства. Она разработана в 1991 году и рекомендована для применения на малых предприятиях независимо от сферы деятельности.

Основным регистром учета является Книга учета хозяйственных операций, которая содержит все счета, используемые предприятием, и совмещает синтетический и аналитический учет. Записи в нее производятся из первичных документов в хронологической последовательности с одновременной группировкой по счетам.

Автоматизированная форма бухгалтерского учета предусматривает применение электронно-вычислительных машин. В настоящее время разработано достаточно много компьютерных программ, настраиваемых на конкретные потребности пользователей и обеспечивающих ведение бухгалтерского учета в организациях. Бухгалтерские программы содержат план счетов, экранные формы первичных документов, журналы, отчеты, а также средства, позволяющие изменить конфигурацию программы для нужд конкретного пользователя, независимо от масштабов его деятельности.

При автоматизированной форме бухгалтерский учет осуществляется путем внесения корреспонденций счетов непосредственно в журнал хозяйственных операций либо заполнением первичных учетных документов. При проведении заполненных первичных учетных документов происходит автоматическое формирование корреспонденции счетов.

Бухгалтерские программы, как правило, содержат большой объем нормативно-справочной информации, которая включает в себя документы по организации бухгалтерского учета, схемы и календари уплаты налогов и другие данные, позволяющие организовать многоуровневый аналитический и синтетический учет, работать с несколькими планами счетов и несколькими базами данных.

Преимущества и недостатки форм бухгалтерского учета приведены в табл. 1.

Таблица 1

Преимущества и недостатки форм бухгалтерского учета на предприятиях Республики Беларусь

Форма бухучета	Преимущества	Недостатки
Мемориально-ордерная	• строгая последовательность учетного процесса; • простота и доступность учетной техники; • широкое использование стандартных форм аналитических регистров; • возможность разделения учетной работы между квалифицированными и менее квалифицированными работниками.	• многократность записей и трудоемкость учета; • отрыв аналитического учета от синтетического; • сложность приемов выявления ошибочных записей.

Продолжение табл. 1.

Журнально-ордерная	• объединение синтетического и аналитического учета, исключается необходимость применения промежуточных регистров; • сокращение количества записей (рациональное построение учетных регистров и Главной книги, совмещение синтетического и аналитического учета в одном регистре, в результате чего ускоряется документооборот); • подчинение регистров требованиям бухгалтерской отчетности, контроля и анализа, при этом исключается выборка данных в конце отчетного периода; • рациональное распределение обязанностей между счетными работниками, соблюдение графика работы, улучшение техники и организации ведения учета.	• рассчитана на ручной труд; • сложность приемов выявления ошибочных записей.
Упрощенная	• простота учета; • возможность электронной обработки информации.	• узкий круг пользователей (использование только для малых предприятий).
Автоматизи-рованная	• однократный ввод учетных данных; • автоматическое создание регистров аналитического и синтетического учета; • автоматическое получение информации по запросу; • автоматическое формирование всех учетных регистров и форм отчетности.	• затраты на приобретение программы; • затраты на обучение персонала.

Источник: собственная разработка автора.

Таким образом, развитие научно-технического прогресса способствует тому, что на предприятиях все большее применение находит автоматизированная форма учета, которая позволяет исключить ряд счетных ошибок (преднамеренных и непреднамеренных), сократить затраты ручного труда и повысить скорость обработки учетной информации.

УДК 657

Н.М. ГУДЗЕНКО, *к.е.н.,*
доцент кафедри організації обліку та звітності,
Вінницький національний аграрний університет

М.М. НАСТЕНКО, *к.е.н,*
доцент кафедри організації обліку та звітності,
Вінницький національний аграрний університет

НТЕГРАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ЯК НЕОБХІДНА УМОВА АНАЛІТИЧНОСТІ ОБЛІКУ ТА ЗМІСТОВНОСТІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

На сьогоднішній день економічний аналіз є системою спеціальних знань, що дає можливість вивчати, оцінювати та прогнозувати причинно-наслідкові зв'язки суспільних економічних, організаційних, технологічних, екологічних, політичних та інших явищ і процесів. Особливістю аналітичної роботи є повсюдне використання сучасних економіко-математичних методів, персональних інформаційно-комп'ютерних систем, електронно-обчислювальних машин для обробки інформаційного масиву даних, оцінювання та планування, прогнозування найважливіших економічних виробничих показників, проведення ситуаційного комерційного аналізу [2].

Українські вчені-економісти внесли значний вклад у розвитку теорії, методології та практики економічного аналізу. Серед тих вчених-економістів, які були за національністю українцями, або тривалий час проживали в Україні та залишили помітний слід в становленні сучасного аналізу, економічної теорії, слід назвати В.Н. Каразіна, М.І. Туган-Барановського, І.І Каракоза, М.І. Ковальчука, Г.Т. Лещенка, О.А. Бугуцького, Ю.Я Литвина, Г.М. Меличука, Г.В. Постікова, В.І. Самборського, М.Г. Чумаченка.

Озираючись на пройдений шлях слід з усією самокритичністю визнати, що незважаючи на вагомі досягнення, ще багато важливих проблем економічного аналізу залишаються невирішеними і що зроблено досі значно менше з того, що належить зробити в найближчий історично-осяжний період.

На перший погляд аналіз часто сприймається як набір колонок, цифр, таблиць та графічних оглядів, але за цим стоїть реальна робота, яка повинна бути зроблена заздалегідь. Перш ніж вимірювати різні аспекти діяльності з використанням показників і знаків, потрібно визначити, що лежить в основі цілей, а також стратегії, які ведуть до їх досягнення. «Правильна» величина – та, яка відображає аспект з одного боку чітко, з іншого – досить широко.

Аналіз потребує орієнтації на реально можливе. Надмірні очікування, які відображені в нереалістичних планах чи нормативних показниках, несуть збитки. Вони програмують невдачі, вводять в оману відповідальних за їх здійснення і підривають довіру до системи аналізу. Загроза для внутрішніх зв'язків підприємства полягає в тому, що дані та результати аналізу втрачають

свою управлінську силу. Для зовнішніх зв'язків це загрожує втратою надійності та довіри [1, с. 100-101].

Нобелівський лауреат Василій Леонтьєв**,** висловлюючись на тему економічних моделей та прогнозів на основі їх аналізу, заявив: «Ні в якій іншій області практичних досліджень не використовується настільки величезний і складний статистичний механізм з такими малоцінними результатами». Ларс Твід коментує його слова наступним чином: «Як правило, аналітики виявляють нерішучість стосовно різних методів обчислення, кожен з яких дає результати, що відрізняються один від одного… Коли невизначеність настільки велика, можливо, розумно припустити, що різні економічні прогнози завжди далекі один від одного і таким чином, принаймні, відображають величину непередбачуваності. Але не в цьому справа. Зазвичай прогнози «фундаменталістів» дуже близькі один до одного, але дуже далекі від реального результату» [3, с. 5-6].

Аналіз починається з планування, з огляду принципово невизначеного майбутнього, що вимагає виваженості при описі планів і визначенні показників. Чим більш всеохоплююча концепція аналізу, тим більша можливість відхилень. У той час як в управлінні технічними процесами показники можна визначити досить точно, управління повинне брати до уваги різні «перешкоди» всередині і за межами підприємства.

Підприємства не страждають від відсутності даних. Навпаки, багато проблем випливають з пересичення інформацією. Завжди і скрізь усе вимірюють, зважують і підраховують. При цьому виникає небезпека не розпізнати, які дані і факти дійсно мають значення і можуть забезпечити прибуток або ліквідність. За якими даними ховаються функціональні відносини, які доступні систематичному аналізу з точки зору успішності або вразливості? Якою мірою зібрані дані і факти придатні нині, чи знаходяться вони в змозі охопити мінливі обставини на ринку і врахувати їх на підприємстві? [1, с. 101]

Бухгалтерський облік і аналіз господарської діяльності є суміжними ланками економічної роботи підприємств, так як відбувся процес інтеграції, об’єднання, синтезу цих двох наук, стерлися певні грані між ними. Їх міцний взаємний зв'язок – необхідна умова аналітичності обліку та змістовності аналізу. Вона проявляється в двох напрямках: по-перше, облік є джерелом даних для аналізу, по-друге, в процесі обліку здійснюється початкова стадія економічного аналізу.

Дослідження джерел економічної інформації показує, що бухгалтерський облік займає тут перше місце, охоплюючи не менше двох третин даних, що піддаються аналізу. Недолік бухгалтерських даних не може бути виправлений ні найбільш досконалими методами групування наявної інформації, ні складними математичними формулами.

Проте бухгалтерський облік не варто розглядати в якості постачальника інформації для аналітичних досліджень. Практика контрольно-аналітичної роботи бухгалтерії повністю спростовує думку, за якою в процесі обліку створюється масив сирої інформації, і лише аналіз вносить порядок в первозданний хаос цифр, розкладаючи їх по певних позиціях. При такому

розмежуванні функцій обліку та аналізу ні той, ні інший не будуть в змозі виконати свої основні функції.

Якщо вважати, що аналіз починається лише після повного завершення циклу облікових робіт, то аналіз втратить оперативність і знизить свою цінність для управління. Підхід до облікових даних як до сирого матеріалу, який потрібно опрацювати в короткий післязвітний період, змушує аналітика зосередити свою увагу на явищах і процесах, що лежать на поверхні господарського життя, і тим самим обмежує сферу аналізу.

Відкидаючи аналогії, ми розуміємо, що перший недолік існуючої бухгалтерії в тому, що дзеркало тільки відображає і, на жаль, не може проаналізувати виконану роботу, не кажучи про можливість прогнозування. І пов'язано це з тим, що існуючий облік весь пішов у процедури відображення фактів господарського життя, в той час як він повинен, як невід'ємну частину, включати в себе і аналіз. Той аналіз, який в нашій країні, вже дуже давно відірваний від бухгалтерського обліку. Звідси випливає і другий недолік, який сформульований багатьма бухгалтерами: це неможливість хоча б щодня обчислювати результати роботи, тобто визначати результат діяльності, економічний ефект, отриману вигоду [4].

В дійсності аналіз може і повинен починатися на стадії обліку. Адже бухгалтерський облік – знаряддя повсякденного господарського контролю, немислимого без розуміння сутності господарських явищ і процесів, без з'ясування їх причин і необхідних наслідків, тобто того, що в сукупності утворює поняття аналізу.

Чим досконаліша побудова регістрів бухгалтерського обліку і вища їх аналітичність, тим більша частка аналізу господарської діяльності здійснюється безпосередньо в процесі обліку і тим ефективніше дані аналізу будуть використані в управлінні підприємством. Нерозривний зв'язок між бухгалтерським обліком і аналізом в інтересах обох цих економічних функцій високо оцінюється багатьма видатними фахівцями з економічного аналізу.

Аналіз повинен служити управлінню підприємством, полегшувати його функціонування. Це можливо тільки в тому випадку, якщо додаткові зусилля приводять до кращих рішень, більш переконливим результатам та/або більш ефективним операціями. Змістовність, доступність і зрозумілість спостережень і вимірювань повинні відповідати довгостроковій перспективі. Простота передачі інформації допомагає зробити аналіз інструментом управління всередині підприємства і засобом доступу до інформації з високим ступенем довіри за його межами. Розумний рівень «терпимості до помилок», який підтримується через наявність відповідних діапазонів відхилень у планових показниках і надлишок інформації в показниках спостережень, призводить до зниження витрат, усуненню психологічних бар'єрів і ризику невірних висновків [1, с. 102].

Список використаних джерел:

1. Галюк Т. Посібник із сучасного аграрного менеджменту / Наук. ред. пер. Т. Галюк. – К.: Видавничий дім «АДЕФ-Україна», 2013. – 192 с.

2. Купалова Г.І. Теорія економічного аналізу: Навч. посіб. / Г.І. Купалова. – К.: Знання, 2008. – 639 с.
3. Ларс Твид Психология финансов. – М.: «ИК»Аналитика», 2002. – 376 с.
4. Соколов Я. В. In memoriam. Ярослав Вячеславович Соколов (1938-2010) / Я.В. Соколов, И.И. Елисеева, А.Л. Дмитриев. – СПб.: Нестор-История, 2011. – 432 с.

УДК 316.276:001:330

Л.В. ГУЦАЛЕНКО, *д.е.н., професор*
завідувач кафедри аудиту та державного контролю,
Вінницький національний аграрний університет

ІНТЕРПРЕТАЦІЯ ТЕОРІЇ БАЛАНСІВ В ЕКОНОМІЧНІЙ НАУЦІ

«Облік є ровесником людини – біосоціального феномена»
Г.Г. Кірейцев

Ейфорія ринкових принципів саморегулювання процесів економічного відтворення проходить і основна течія економічної науки (ортодоксальний ринковий фундаменталізм) – мейнстрім входить у свої береги. Визнаними на сьогодні економічними теоріями на основі котрих розробляють і використовують економічні і господарські механізми є меркантилізм, фізіократія, класична (трудова теорія вартості), неокласична (маржиналізм) економічна теорія, неокласичний синтез, інституціональна та неоінституціональна економічна теорія. А це означає, що кожна теорія мала свою домінанту і після себе лишила «свій слід». Орієнтація на положення інституціоналізму та нового інституціоналізму є на сьогодні найбільш обґрунтованою [2, с. 98].

Законодавчі органи (Комітет із міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і законодавство, що регламентує мету фінансової звітності окремої країни) поєднали у терміні «фінансова звітність» зміст кількох теорій (статичної, динамічної та органічної балансових теорій), щоб певною мірою врівноважити в ньому інтереси користувачів звітності.

Теорії звітності (балансові теорії) однозначно трактують завдання річної звітності, її форму та їхній зміст. Відмінною рисою є намагання незалежно від законодавчих норм вивести конкретну мету річної звітності, її концепцію і зміст, виходячи із певних економічних міркувань. У науково-теоретичному плані відомі різноманітні теоретичні конструкції, які вплинули на формування певної моделі фінансової звітності. Проте найцікавіші так звані класичні балансові теорії: статична балансова теорія; динамічна балансова теорія; органічна балансова теорія [6, с. 149]. Статична балансова теорія (Herman Veit Simon. Die Bilanzer der Aktiengesell-schaften) розглядає визначення вартості чистого майна суб'єкта господарювання за допомогою балансу. Методологічний потенціал облікової системи, технічний інструментарій та економічний категоріальний апарат були підпорядковані побудові балансу за

цією метою. Чисте майно у сучасному балансовому розумінні визнається як власний капітал підприємства. Якщо баланс на поточну звітну дату порівняно з балансом на попередню звітну дату відображує певні зміни чистого майна (+, –), це вказує на наявність у звітному періоді прибутку (+) чи збитку (–). Визначення фінансового результату, таким чином, є для статичної балансової теорії другорядним [6, с. 149].

Динамічна балансова теорія (Eugen Schmalenbach. Dynamische Bilanz) заперечує достатність наявного економічного обґрунтування щодо визнання балансу як звіту, який достовірно відображує майновий стан підприємства. Основний зміст цією теорії полягає у визначенні фінансового результату. Тому річна звітність є інструментом для визначення ймовірного і порівнянного фінансового результату діяльності підприємства за минулий господарський рік.

Призначення балансу за цією теорією полягає в тому, щоб надавати не лише зовнішньому користувачеві, а самому суб'єктові господарювання інформацію про фінансові результати для управління підприємством [5, с. 150]. Тобто ця інформація має управлінський характер і підставою для її формування є дані як фінансового так і управлінського обліку.

Динамічний бухгалтерський облік має давню історію. Раймонд де Трувер (Raymond de Roover) в своїй праці, ще до Луки Пачолі відзначав, що активи деяких балансів містили статті втрат майбутніх періодів. Таким чином з моменту виникнення подвійного запису виникла динамічна філософія. Саме в цей період промисловці повинні були періодично визначати свої прибутки. Це зобов'язало їх постійно спостерігати за змінами свого капіталу та змінами свого прибутку, шляхом порівнювання виручки за звітний період з витратами, пов'язаними з одержанням даної виручки [3, с. 66].

Значний внесок у розвиток динамічного бухгалтерського обліку внесли Ж. Саварі та Е. Шмаленбах. Зокрема Ж. Саварі визначав три баланси:

– інвентарний, спрямований на визначення прибутку;

– статичний, призначений для оцінки майнового стану фірми;

– ліквідаційний, що давав змогу розкрити фінансові результати підприємства дійсного або можливого призупинення діяльності.

Здійснюючи аналіз балансів Ж.П. Саварі доцільно виділити наступні ознаки їх оцінки (табл. 1): користувачі, мету побудови, майно, інформаційне джерело, оцінка майна.

На відміну від прихильників статичного обліку, автор вказував на визначення річного прибутку, вимагав оцінки за собівартістю облікових об'єктів. Основною заслугою Ж. Саварі є те, що він систематизував динамічну практику.

Послідовником Ж. Саварі був Е. Шмаленбах, який ґрунтуючись на працях Б. фон Вільмовського та Р. Фішера розмежував сфери статичного та динамічного балансу, а також уточнив правила їх оцінки і заложив основи нової концепції амортизації основних засобів [3, с. 69].

Таблиця 1

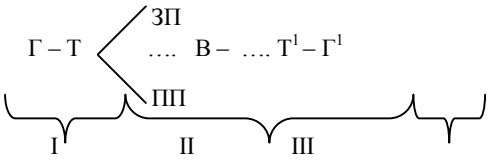
Інтерпретація теорії балансів Ж.П. Саварі

Ознаки оцінки	Види балансів			
	Статичний (фіктивної ліквідації)	ліквідаційний		Інвентарний (ефективність вкладеного капіталу)
		поточний	заключний	
Користувачі	кредитори	кредитори	власники	Власники та менеджери
Мета побудови	Оцінка майбутнього стану за умови «фіктивної» ліквідації (перевірка можливості погашення довгострокових зобов'язань)	Перевірка можливості погашення зобов'язань за умов ліквідації	Визначення фінансових результатів у випадку припинення діяльності підприємства	Визначення фінансових результатів діяльності
Майно	Майно засновників (власників)	Майно засновників (власників)	Майно засновників (власників)	Майно засновників (власників)
Інформаційне джерело	Фізична інвентаризація	Фізична інвентаризація	Облікова інформація за результатами ліквідації підприємства	Фізична інвентаризація
Оцінка майна	За вартістю можливої реалізації	За вартістю можливої реалізації	За вартістю можливої реалізації майна	За собівартістю

Джерело: узагальнено на підставі: [1, с. 24-25].

В роботах Я.В. Соколова [4, с. 307-314] наведена інтерпретація динамічного балансу О. Шмаленбаха, читання якого починається з пасиву. Під пасивом динамічного балансу розуміється капітал і доходи, що не стали затратами (цінностями). Пасиву протистоять активи, що складаються із грошей і витрат, що не стали доходами. У дослідженні якісних ознак та кількісних параметрів умов, процесів і результатів економічного відтворення пріоритетне місце належить системному бухгалтерському обліку [2, с. 93].

Бухгалтер динамічного спрямування хоче знати, як в кошти (Г) переходять в сировину та обладнання (Т), а дальше у виробничому процесі (В) – в товар ($Т^1$), а в процесі реалізації в дебіторську заборгованість і гроші ($Г^1$). Тобто процес новоствореного продукту включає три стадії: І – придбання засобів виробництва; ІІ – затрати засобів на виготовлення продукції; ІІІ – реалізація готової продукції. Тобто кругообороти капіталу матиме вигляд:



(1)

Фундаментальними принципами динамічного бухгалтерського обліку є капітал, результат, доходи і витрати.

Органічна балансова теорія (Schmidt F. Die organische Bilanz in Rahmen der Wirtshaft) визначає річну звітність суб'єкта діяльності із загальноекономічної точки зору, розглядаючи облікову одиницю як клітину в «організмі ринкового господарства». Концептуальними засадами теорії є визначення позитивного результату діяльності, про який можна вести мову в тому разі, якщо суб'єкт господарювання затвердив своє становище на ринку. Передумовою цього є те, що організація здатна до збереження свого економічного потенціалу.

Методологічною основою теорії при дотриманні принципу безперервності господарської діяльності є обчислення так званої репродуктивної вартості економічної одиниці. У цьому очевидна паралель зі статичною балансовою теорією, мета складання звітності за якою полягає у визначенні розміру майна. Водночас концепція балансової органічної теорії має бути спрямована на визначення достовірного прибутку – мету динамічної балансової теорії [6, с. 150].

Як відомо сучасна інтерпретація капіталу базується на двох концепціях: фінансові та фізичній. Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у фінансовій концепції капіталу власний капітал розглядається як інвестиційна покупна спроможність. Фізична концепція капіталу під капіталом розуміє операційну спроможність підприємства. Зміни у вітчизняній системі бухгалтерського обліку що є наслідком її реформування під впливом МСБО та МСФЗ не завжди мають позитивний результат.

Список використаних джерел:

1. Гурская М.М. Динамический бухгалтерский учет (теоретический аспект): дис. канд.экон.наук.: 08.00.12 / М.М. Гурская.- Краснодар, 2004. – 169 с.
2. Кірейцев Г.Г. Глобальні процеси і актуалізація оновлення методології обліку / Г.Г. Кірейцев // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. – Серія: Економічні науки / Редколегія: Калетнік Г.М. (головний редактор) та інші. - Вінниця – № 3(80), 2013.- с. 98.
3. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар; [пер. с франц.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
4. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
5. Хендрисксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендрисксен, М.Ф. Ван Бреда; под ред. проф. Я.В. Соколова; [пер. с. англ.]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
6. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис; [пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 560 с.

УДК 657.01

І. А. ДЕРУН,
аспірант кафедри обліку та аудиту,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ПРОБЛЕМИ СУТНОСТІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

У сучасних умовах розвитку економічних відносин є необхідність у наявності обліково-аналітичного забезпечення на підприємстві, яке повинно бути джерелом даних для зовнішніх та внутрішніх користувачів при прийнятті управлінських рішень. На ефективність таких рішень впливає саме якість даних, які формуються на основі обліково-аналітичного забезпечення суб'єкта господарювання для стратегічного, тактичного та оперативного керування господарською діяльністю підприємства.

У вітчизняній теорії бухгалтерського обліку процес управління розглядається як сукупність функцій (планування, облік, контроль, регулювання), де функція обліку є переважаючою, оскільки він є джерельною базою інформації, яка необхідна менеджерам при прийнятті виважених управлінських рішень (рис. 1).

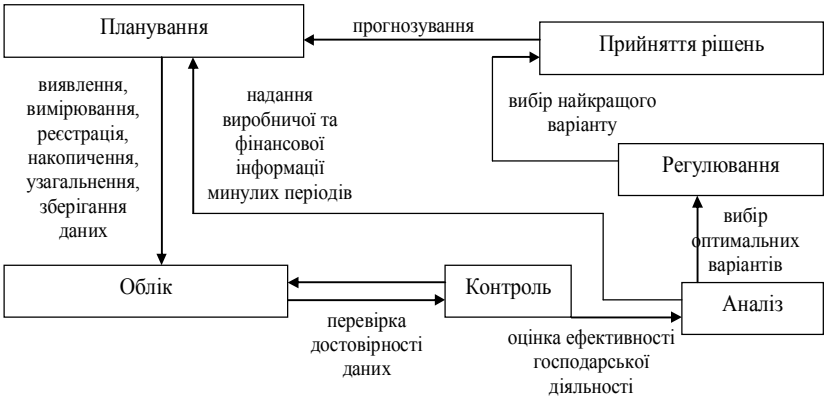


Рис. 1. **Циклічність процесу управління**
Джерело: систематизовано автором за даними [2, с. 48; 5, с. 8-9; 9, с. 23;].

Функція обліку забезпечує виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення та зберігання інформації про діяльність підприємства. За допомогою контролю здійснюється перевірка достовірності даних підприємства, оскільки наявність викривленої інформації у фінансовій звітності, може призвести до прийняття неправильних управлінських рішень. Після перевірки інформації на її достовірність потрібно здійснити оцінку

господарської діяльності суб'єкта господарювання за допомогою обчислення економічних показників, що дасть можливість визначити сукупність можливих варіантів для прийняття відповідного рішення менеджерами підприємства. Після цього здійснюється вибір оптимального варіанту, який може істотно вплинути на подальші стратегічні і тактичні цілі організації. Крім цього, від прийнятого рішення буде залежати планування діяльності і складання бюджетів компанії на наступний звітний рік.

Бухгалтерський облік та економічний аналіз як функції управління утворюють систему обліково-аналітичного забезпечення, яку можна розділити на дві складові: облікове забезпечення та аналітичне забезпечення. Зокрема, аналітичну інформацію можна розглядати з двох позицій: як деталізовану достовірну інформацію про об'єкти, яка надається аналітичним бухгалтерським обліком, та економічну інформацію, яка є продуктом не тільки бухгалтерського обліку, а й інших складових системи управління, що обробляється за допомогою методів економічного аналізу, результатом якої є сукупність різноманітних показників, за допомогою яких виробляються управлінські рішення. Це гальмує негативні тенденції у господарській діяльності підприємства [3, с. 24-25]. Натомість облікова інформація, пов'язана з фіксацією фактів господарської діяльності, яка узагальнюється у фінансовій звітності, що є основною інформаційної бази для здійснення оцінки результатів господарської діяльності підприємства за допомогою функції аналізу.

У вітчизняній та іноземній економічній літературі до визначення сутності обліково-аналітичного забезпечення та назви цього терміну немає однозначного підходу. Зокрема, існують різні найменування цього терміну, а саме: «обліково-аналітичне забезпечення», «обліково-аналітична система», «обліково-аналітична інформація» «аналітичне забезпечення», «інформація для прийняття рішень» тощо.

Варто зауважити, що обліково-аналітична інформація є лише результатом дії функцій обліку, контролю та аналізу, тобто сукупністю достовірних вихідних даних, тоді як обліково-аналітичне забезпечення є ширшим поняттям, оскільки воно включає вхідні та вихідні дані на різних стадіях облікової обробки всієї господарської діяльності суб'єкта господарювання [1; 6, с. 7-8].

Облікова-аналітична інформація базується на обліковій інформації, яка разом з оперативною та статистичною інформацією використовується для аналізу. Однак до проведення економічного аналізу слід перевірити отриману облікову інформацію на достовірність. Тому основними складовими елементами формування обліково-аналітичної інформації на підприємстві є оперативний облік, бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль [4, с. 65-67; 7, с. 170; 8, с. 102–103]. Виходячи зі структури джерел формування обліково-аналітичного забезпечення можна стверджувати, що система обліково-аналітичної інформації є системою, яка базується на обліковій інформації, включаючи й оперативні дані, використовувану для економічного аналізу статистичну, технічну та інші види інформації [8, с. 102]. Тобто, обліково-аналітична система у широкому сенсі виступає процесом реєстрації, збору, обробки та оцінки усієї господарської інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень на мікро- та макрорівнях. Однак обліково-

аналітичне забезпечення є ширшим поняттям, ніж обліково-аналітична система, оскільки воно включає, крім вище зазначеного, сукупність методів та засобів, які забезпечують перевірку достовірності отримуваної інформації, а також нормальне протікання усіх економічних процесів, сприяючи виконанню бюджетів, проектів, підтримки сталого розвитку суб'єкту господарювання.

Тому обліково-аналітичне забезпечення пропонується визначити як сукупність процесів фіксації та методів обробки фактів господарської діяльності, створення масиву даних про господарську діяльність підприємства, а також використання методів узагальнення даних обліку у внутрішній та зовнішній звітності, які підлягають перевірці на достовірність за допомогою методів контролю, а потім обробці за допомогою методів економічного аналізу, на основі чого приймаються управлінські рішення.

Таким чином, обліково-аналітичне забезпечення як компонент інформаційної бази підприємства дає можливість підвищити ефективність прийняття рішень на стратегічному, тактичному та операційному рінях управління, забезпечуючи менеджмент та користувачів фінансової звітності повною, правдивою та неупередженою інформацією про господарську діяльність підприємства.

Список використаних джерел:

1. Безродна Т. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності суперпоняття / Т. М. Безродна // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. − 2008. − № 10 (Ч. 2) – С. 35−38.
2. Брадул О. М. Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту корпорацій: [монографія] / О. М. Брадул. − К.: КНТЕУ, 2009. − 356 с.
3. Галузина С. М. Аспекты повышения роли учетно-аналитической информации в системе управления организацией: [монография] / С. М. Галузина. − СПб.: Знание, 2006. − 392 с.
4. Гнилицька Л. В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки підприємства: [монографія] / Л. В. Гнилицька. − К.: КНЕУ, 2012. − 305 с.
5. Голов С. Ф. Управлінський облік: [підручник] / С. Ф. Голов. − 4-те вид. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.
6. Журавльова Т.В. Організація обліково-інформаційного забезпечення управління діяльністю сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Т.В. Журавльова; Національний університет біоресурсів і природокористування України. − Київ, 2013. − 21 с.
7. Кирилов И. Н. Теоретические аспекты развития системы учетно-аналитического обеспечения управленческих решений на предприятии / И. Н. Кипилов // Вестник Адыгейского государственного университета: Серия: Экономика. − 2012. − № 2. − С. 169−175.
8. Тычинина Н. А. Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития предприятия / Н. А. Тычинина // Вестник Оренбургского государственного университета. Серия: Экономические науки. − 2009. − С. 102−107.
9. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / В. Г. Швець. − 3-тє вид., перероб. і допов. − К.: Знання, 2006. − 535 с.

УДК 657.01

О.В. ДУДКЕВИЧ, *викладач,*
Уманський національний університет садівництва

ПОНЯТТЯ ГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЙОГО СУТНІСТЬ ТА ОСНОВНІ СКЛАДОВІ

Функціонування підприємства базується на дотриманні відповідних умов його діяльності. Досягнення поставленої власником мети можливе лише за умови, наявності достовірної інформації отриманої внаслідок ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, будуть одержані та узагальнені дані про наявність ресурсів та процесів, що відбуваються на підприємстві. Особливе місце займає інформація, під якою, судячи з розробок провідних вчених у галузі інформаційних технологій, слід розуміти відомості, що мають три характерні ознаки: викликати у певної особи інтерес, пов'язаний з вирішенням певних завдань, містити для неї новизну, що викликає потребу прийняття певних рішень, та знімати ентропію (невизначеність). Тільки наявність такої інформації є запорукою прийняття належних рішень з підвищення ефективності господарської діяльності.

Зовнішня інформація характеризує явища, які відбуваються без відома власника чи особи, уповноваженої ним для прийняття управлінських рішень, і тому заслуговують на особливу увагу з їх боку. До складу даних входять законодавчі та нормативні акти, результати діяльності та інша інформація, що може характеризувати діяльність постачальників та покупців.

Внутрішня інформація, як правило, формується з участю виконавців господарських операцій, вона їм, як правило, відома, проте її надлишок потребує належної реєстрації та наступного узагальнення в результаті чого виникає потреба ведення обліку.

Це характерно для процесу господарювання у всіх формаціях, але особливо гостро проблема інформаційного забезпечення постала в умовах ринку. Такий стан пояснюється частою зміною умов діяльності, що призводить до виникнення потреби у додатковій інформації, та в свою чергу, посилює вимоги до належної побудови обліку.

В наукових працях з теорії бухгалтерського обліку зазначається, що дані про діяльність конкретної юридичної та фізичної особи-підприємця формуються за допомогою господарського обліку і характеризується як «процес, що охоплює спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрацію (фіксацію) господарських фактів, що є або дійсними, невигаданими явищами (будівля, трактор, хліб), або дійсними процесами господарювання (купівля, виготовлення продукту, виконання роботи, надання послуги). Тобто передумовою господарського обліку є господарський факт» [6].

Близьке за змістом поняття господарського обліку подане у науковому дослідженні А.Г. Загороднього, Г.О. Партина, Л.М. Пилипенка, які характеризують господарський облік наступним чином «... це кількісне відображення та якісна характеристика господарської діяльності з метою

контролю та управління нею, тобто це спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрація господарських фактів, явищ та господарських процесів (виготовлення продукції, надання послуг, реалізація, розподіл фінансових результатів» [1].

Метою господарського обліку за даними дослідженнями В.Г. Швеця є «адекватне відображення фактів господарської діяльності, надання повної і правдивої інформації для прийняття рішень» [5].

Господарський облік підрозділяється на такі види: оперативно-технічний (оперативний), статистичний і бухгалтерський.

В.Г. Швецем зазначено, що оперативний облік використовується для спостереження і контролю за окремими операціями і процесами на найважливіших ділянках господарської діяльності з метою управління ними, не має певної системи документації, використовує всі вимірники, забезпечує оперативність одержання інформації. Там же відмічено, що статистичний облік вивчає масові суспільно-економічні та окремі типові явища і процеси. При цьому кількісні аспекти статистика досліджує в нерозривному зв'язку з якісним змістом у конкретних умовах місця і часу, застосовує різні вимірники і властиві їй способи спостереження (масові та вибіркові), систему показників (абсолютні, відносні і середні величини) [5].

Всім названим видам обліку характерна послідовність виконання облікових операцій, а саме: первинне спостереження, вимірювання, реєстрація, групування і узагальнення.

Одночасно слід визнати, що названий поділ господарського обліку на види характерний лише у теорії бухгалтерського обліку в країнах СНД і ряді ін. Серед підручників з теорії бухгалтерського обліку, що випущені у розвинених країнах і перевидані в Україні та Російській Федерації, лише в одному зазначено, що у підприємствах поряд з бухгалтерським ведуть ще і оперативний облік. Потреба у його веденні пояснюється на конкретних прикладах, що свідчить про досить специфічний підхід до цього поняття у американських спеціалістів: «щоденно для діяльності організації необхідний значний обсяг оперативної інформації; Наприклад, службовцям підприємства мають бути виплачені конкретні суми грошей, при чому уряд вимагає, щоб велись відомості заробітної плати по кожному службовцю. Торговому персоналу необхідно знати, які автомобілі реалізуються, а також їх вартість і продажну ціну. Особа, що відповідає за складське приміщення, повинна знати про наявність запасних частин і запасів певного виду, з тим, щоб можна було замовити додаткову кількість. Необхідно знати про суми заборгованості замовників, щоб у випадку невиплати, своєчасно приймати заходи; компанія має знати про суми заборгованості іншим компаніям, строки їх погашення та про суми на рахунках у банку. Оперативна інформація забезпечує необхідними даними фінансовий і управлінський облік» [3].

Перш за все слід відмітити, що підпорядкованість оперативного обліку бухгалтерському, що відмічає також Р. Ентоні та Дж. Рисом, не може слугувати підтвердженням його існування як окремого виду обліку, адже будь-який облік перш за все має спершу реєструвати певні факти (у господарській діяльності ще

можуть бути дії і події), а потім зібрані та узагальнені дані можуть знайти відображення у звітності.

Майже аналогічно тлумачення оперативного обліку знайшло відображення у статті В. Ластовецького, який відмічав: «У радянський період на основі чітко організованої документації всіх господарських операцій – основного елементу методу бухгалтерського обліку – складали оперативну звітність, яка охоплювала всі види діяльності підприємства за переліком показників, визначених органами влади. Дану звітність називали відповідно до обліку, який вели за видом звітності, - оперативним, незважаючи на те, що якогось відокремленого «оперативного обліку» не здійснювали, а складали оперативні зведення вищестоящих органів у більшості підприємств і організацій, органи місцевої влади не мали повноважень визначати подання підприємствами будь-якої оперативної звітності» Тому: «Оперативна звітність зникла» [2].

Якщо виходити з положень, сформованих Р. Ентоні, Дж. Рис та В. Ластовецьким, то при комп'ютерних технологіях обробки даних бухгалтерського обліку такий підхід потребує істотного уточнення. Це буде правомірно, якщо оперативно-технічний розглядати як один вид обліку. Однак окремі автори звернули увагу не те, що він має підрозділятись на два: оперативний та технічний. Перший на основі бухгалтерських документів може формувати дані, які необхідні для оперативного управління підприємством та в кінці звітного періоду узагальнюються в системі бухгалтерського обліку [6].

Порядок формування даних технічним обліком (обгрунтованіше назвати його технологічним) в цьому випадку повністю визначається особливостями конкретної галузі виробництва, він призначений для формування інформації, яка відсутня у бухгалтерському обліку, наприклад, дані про об'єкти, що не мають вартісних вимірників, зокрема, про людські та земельні ресурси, або для більш детального відображення даних про окремі об'єкти, зокрема племінний облік тварин чи ветеринарний облік їх захворювань тощо. Слід підкреслити, що при цьому можуть використовуватися дані спеціальних документів, наприклад племінних свідоцтв, що узагальнюються у окремих регістрах. Окремими документами оформляється сортова характеристика продукції (сортові свідоцтва тощо).

Отже можна стверджувати, що поняття оперативно-технічного обліку ширше. В ньому знаходять відображення такі об'єкти, які відсутні у бухгалтерському обліку, наприклад земельні і трудові ресурси тому повної інтеграції бухгалтерського і оперативно-технічного обліку досягти неможливо. Саме це підкреслюють окремі автори обґрунтовуючи факт існування цього обліку в ринкових умовах [3].

Список використаних джерел:

1. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: Підручник.- 4-те вид., переробл. і доп. [Текст] / А.Г. Загородній, Г.О. Партин, Л. М. Пилипенко. - К.: Знання, 2007. - 550 с.
2. Ластовецький, В. Облік і контроль технологічної та виробничої собівартості / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - № 5. - С. 17-23.

3. Моссаковський В. Інтеграція господарського обліку / В. Моссаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - №6. - С. 16-24.
4. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – 256 с. – С. 53-81.
5. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для вузів / В.Г. Швець. - 2-ге вид., перероб. і доп. - К.: Знання, 2006. - 525 с.
6. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика. – 1993. – 560 с.

УДК 657.4

Е.А. ЖИДКОВА, *к.э.н., доцент,*
Кемеровский технологический институт пищевой промышленности,
г. Кемерово, Россия

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА

В ходе реализации концепции контроллинга у экономического субъекта появляется потребность создания интегрированной информационной системы. Контроллинг объединяет учет, контроль, планирование и анализ в целостную самоуправляемую систему, интегрирует и координирует их. При этом процесс управления переводится на квалитативно новый уровень.

Управленческий учет в данной системе представляет собой инструмент по обеспечению процессов идентификации, измерения, накапливания, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой и иной информации для планирования, анализа, контроля и регулирования деятельности экономического субъекта в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

Учет и анализ затрат (себестоимости), содержащие множество расчетов и прогнозов в управленческом учете, который может быть индивидуален для экономического субъекта, занимают значительное место.

Методология управленческого учета способствует получению информации для определения рентабельности различных сегментов (видов хозяйственной деятельности и продукции, контрагентов) и принятию решений в области торговой политики. Методы управленческого учета такие, как стандарт-кост, нормативный метод, директ-костинг, АВС и др., способны в значительной степени повысить прозрачность финансовой и производственной деятельности экономического субъекта. Кроме того, их применение является обязательной компонентой системы внутренней управленческой отчетности, на базе которой производится оперативное управление внутренними бизнес-процессами экономического субъекта, выявляются и оцениваются возникающие отклонения и при необходимости вносятся соответствующие корректировки. Вместе с тем эта информация не всегда позволяет в полном объеме определить подлинные причины возникновения проблемы (например, масштабы конкуренции, снижение объема продаж или уровня рентабельности продукции) вследствие того, что практически не содержит показателей о состоянии внешней окружающей среды и ее влиянии на стратегию бизнеса.

Современная концепция интегрированной системы в управленческом учете рассматривает учет как на уровне экономического субъекта в целом, так и отдельных функциональных и структурных подразделений в пределах системы контроллинга. Контроллинг, как новый тип управления, тесно связан с управленческим учетом – подсистемой информационного обеспечения управления, необходимой, в частности, для расшифровки доходов, расходов, прибыли и в конечном итоге показателей рентабельности в разрезе структурных единиц.

В докладе анализируются следующие ключевые аспекты:

– развитие теоретических аспектов управленческого учета;

– формирование информационного наполнения управленческого учета.

УДК 330.837:657.1

В.М. ЖУК, *д.е.н., професор,*
Національна академія аграрних наук України

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ВІД СИСТЕМИ ДО ІНСТИТУТУ

Бухгалтерський облік на практиці має важливе значення не тільки для управління суб'єктами господарювання, але і відпрацювання державної економічної політики, прийняття рішень на ринку капіталу. В той же час, теорія бухгалтерського обліку не відповідає стрімкому зростанню його ролі для практики. Обмежено декларуються функції, предмет і об'єкти обліку. Методологічні новації, наприклад, у питаннях оцінки, звітності, обробки інформації не мають достатніх фундаментальних обґрунтувань. Така невідповідність практики і теорії є, у першу чергу, проблемою бухгалтерської науки, котра залишається зі слабкою версією теорії.

Реформування і розвиток бухгалтерського обліку потребує оновлення його теорії. Дослідивши західний позитивістський тренд в теорії бухгалтерського обліку [1-5], ми встановили можливість розвитку облікової теорії на фундаментальній платформі інституціоналізму. Тим більше, що і інституціоналізм, і бухгалтерська позитивна теорія базуються на філософській платформі позитивізму.

Формуючи наукову платформу розбудови інституціональної теорії бухгалтерського обліку, були враховані сучасні тенденції практики та фундаментальні напрацювання прогресивних наукових шкіл, що досліджують і доводять зростання обліку від замкнутої інформаційно-технічної системи до вагомого явища національних та глобальних соціально-економічних просторів.

Класичні та сучасні нормативні бухгалтерські теорії сформували сприйняття бухгалтерського обліку як камерально-економічної «системи». Позитивістські та інституціональні теоретичні новації пояснюють його сьогоднішнє зростання до рівня соціально-економічного «інституту». У рамках нормативних теорій наявний на практиці розвиток соціально-економічної сутності бухгалтерського обліку не пояснюється та, більше, обмежується теоретичними догмами.

У соціальних і економічних теоріях поняття «інститут» є складним і багатогранним явищем. Кожний науковий напрям інституціональної теорії («старий», «новий» інституціоналізм, різні його доктрини) доповнюють і поглиблюють сутність поняття «інституту». Одне, із ємних та найбільш сприйнятих визначень дав основоположник цієї теорії Джеффрі Ходжсон: « Інститути – це одночасно і об'єктивно існуючі утворення, які є «десь зовні» і суб'єктивні «пружини» людської діяльності « в головах людей» [6, с. 157].

Спрощено модель соціально-економічного інституту можна розглядати як двополюсне явище. З однієї сторони це стійкі соціокультурні психотипи причетних до нього людей, що у теорії називається неформальним інститутом. З іншого полюсу – формальні інститути – так звані «правила гри», що формалізовані у законодавстві, кодексах та інших прийнятих документах. Взаємодія цих складових формує всередині інституту певні організації (інституціональні утворення «десь зовні»). Успішність роботи останніх базується на зрілості та відповідності один одному формального та неформального інституту. Разом це єдина система, що формує соціально-економічний інститут.

Модель інституту бухгалтерського обліку, розроблена на основі інституціональної теорії, також виділяє «полюсні» неформальні та формальні складові та сформовані під їх впливом організації (або інституціональні утворення) (рис. 1).

Запропонована Модель класифікує, встановлює ієрархію і взаємодію всіх складових Інституту. Визначальною в ній є складова неформального інституту, як стійких соціокультурних психотипів, перш за все, самих бухгалтерів та крім того, людей, що мають вплив на їх роботу та результати (облікову інформацію). У Моделі, еволюційний поштовх розвитку виходить з неформального інституту і через (або при допомозі) організацій (інституційних утворень) формує «правила гри» - формальний інститут (шлях I) (рис. 1). За такого підходу до нових «правил гри» готові усі складові Інституту і у першу чергу самі бухгалтери. За таких умов «правила гри» будуть виконуватися. В інституціональній теорії цей феномен отримав назву «path dependment» залежність від традицій, ментальності, стійких соціокультурних психотипів.

З іншої сторони, інституціональна теорія не відкидає і революційний поштовх розвитку через стимулювання необхідного розвитку Інституту шляхом прийняття і насаджування бажаних «правил гри» (шлях II) (рис. 1). Проте такий шлях має бути виваженим щодо наявного потенціалу до змін у неформальній складовій (неврахуванням цього і пояснюється слабка результативність реформ обліку в сучасній Україні).

Таким чином, на відміну від класичних нормативних теорій, інституціональна теорія бухгалтерського обліку створює науковий фундамент ефективного забезпечення реформування та розвитку обліку через використання знань про стан, ієрархію і взаємодію всіх його складових. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку розглядає бухгалтерську діяльність не обмеженою, «нормативно-технічною» системою, а багатогранним «суспільним

соціально-економічним інститутом», який на відміну від теоретичних уявлень про «Систему бухгалтерського обліку», приростає не просто новими, а визначальними для себе організаційними та соціальними компонентами.

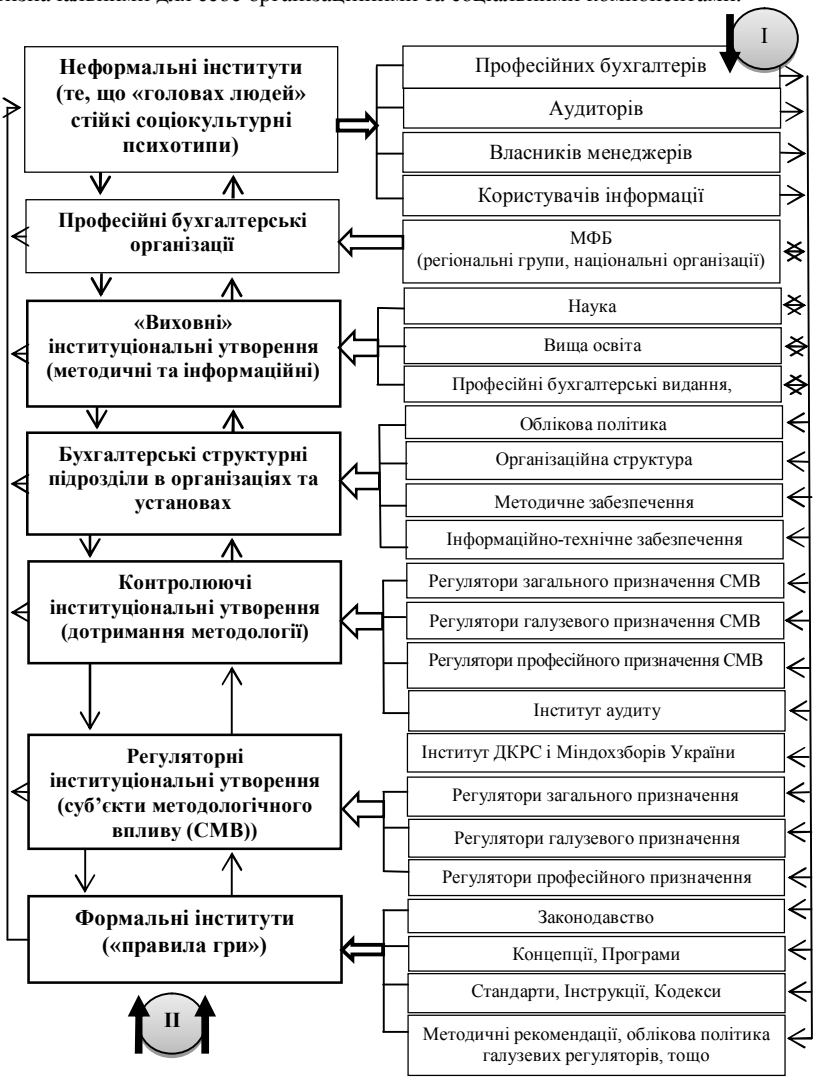


Рис. 1. **Функціональна модель інституту бухгалтерського обліку (класифікація, ієрархія і взаємодія складових)**

Видатний російський вчений Я.В. Соколов «Систему бухгалтерського обліку» поділяв лише на три рівні: методичний, технічний і організаційний [7, с. 5-6] (методичний – правила відображення фактів господарського життя; технічний – застосування елементів методу; організаційний – взаємодія облікових працівників). Більшість вітчизняних вчених складовими системами бухгалтерського обліку розглядають його елементи методу, регістри, форми обліку, облікову політику, та інше, що замикається рівнем підприємства.

Разом з тим, професор Соколов дослідив, що ще у XIX ст. ряд вчених бухгалтерів як Ж. Дюмарше, ДЖ. Чербоні, Л. Гомбер та інші доводили, що сутність облікової діяльності є ширшою, ніж порядок записів на рахунках і у регістрах, що облік є соціальним явищем та складовою суспільного життя [7]. В сьогоднішніх реаліях їх доводи ще більше обгрунтовані практикою і економічною теорією.

Повторимо, інституціональна теорія наголошує – визначальною в Інституті завжди залишається його неформальна складова. При розгляді обліку як «Системи» попередні теорії не розглядали цей визначальний чинник бухгалтерській діяльності. Не акцентувалась увага на класифікації, ієрархії та взаємодії широкого різноманіття організаційних складових бухгалтерського обліку. В кращому випадку, коло цих складових розширювалось державним (нормативним та адміністративним) регулюванням.

Для прихильників нормативних теорій наші інституціональні новації можуть виглядати як певне збагачення сучасної сутності Системи бухгалтерського обліку. Проте дане теоретико-прикладне збагачення сутності явища бухгалтерського обліку є вкрай вагомим та важливим, щоб розглядати бухгалтерський облік уже не стільки Системою, а Інститутом. При цьому звичайно не заперечується наявність системних основ організації бухгалтерського обліку на макро- та мікро- рівні управління. Проте, для нас більш важливим є те, що явище бухгалтерського обліку зростає з його замкнутої суб'єктно-економічної до соціально-економічної площини, а відтак визнається теорією соціально-економічним інститутом.

Життя змінює уявлення про явища бухгалтерського обліку, розширюючи його складові за межі підприємства, за межі організаційного, методичного, технічного, правового до соціального і професійно-психологічного поля. Такий приріст якості складових бухгалтерського обліку пояснюється лише інституціональною теорією бухгалтерського обліку. Теорією, яка, перш за все, позиціонує свою сутність з відкриттям і поясненням Інституту бухгалтерського обліку.

Отже, явище бухгалтерського обліку є соціально-економічним інститутом, що забезпечує довіру, порозуміння і керованість в соціально-економічному просторі, через професійну обробку, подачу і інтерпретацію для користувачів інформації про факти і процеси життєдіяльності організацій (підприємств).

Список використаних джерел:

1. Anthony G. Hopwood Accounting as Social and Institutional Practice. – Cambridge University Press, 1994.
2. Accounting, organizations & institutions: Essays in honor of Anthony Hopwood. Edited by Christopher S. Chapman, David J. Cooper, and Peter B. Miller. – Oxford:

University press, 2009. – 441 p.
3. Burchell, S.,Club, C.,Hopwood, A.G., Hughes, J.,and Nahapiet, J. The roles of accounting in organizations and society // Accounting, Organizations andSociety: Pergamon Press Ltd, 1980. – Vol.5, No. 1. – pp. 5–27.
4. Ross L. Watts and Jerold L. Zimmermann Positive accounting theory: a ten year perspective The accounting review, vol.65, №1, pp. 131-156.
5. Ross L. Watts, Jerold L. Zimmermann The demand for and and supply of accounting theories: the market for excusesThe accounting review. - vol. liv №2, April 1979. P.273-305.
6. Ходжсон Джеффри Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / Пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 464 с
7. Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета: учеб. пособ. / Палий В.Ф., Соколов Я.В.–М.: Финансы и статистика, 1981 – 224 с.

УДК 657.15

І.В. ЖУРАКОВСЬКА, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

ВІДОБРАЖЕННЯ МАЙБУТНІХ ПОДІЙ В ОБЛІКУ: ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ

Бухгалтерський облік є основним джерелом інформації для прийняття управлінських рішень. Для задоволення інформаційних потреб система сучасного обліку повинна не тільки характеризувати результати діяльності у минулих періодах, а й забезпечувати підґрунтя для прийняття управлінських рішень щодо поточної діяльності та перспектив розвитку. Частково завдання забезпечення планів і стратегій діяльності реалізується в управлінському обліку, в якому широко використовується метод бюджетування. Однак він має опосередковане відношення до бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Умовно облік, в залежності від періоду часу відображеного в ньому, можна класифікувати на перспективний, оперативний та ретроспективний, по аналогії з видами економічного аналізу. Ретроспективний облік використовується з метою поточного контролю за господарською діяльністю. Це найбільш методично розроблений вид обліку. Оперативний облік теж є об'єктом вивчення вже протягом декількох століть і характеризує поточні операції. Перспективний облік, тобто той, який націлений на реєстрацію майбутніх подій, звучить як нонсенс. Однак, на думку Мєдвєдєва М.Ю. (розробника теорії екаунтології), реєстрація майбутніх подій з точки зору господарської діяльності є досить затребуваною [1].

Як окремого виду, перспективного обліку поки що не існує, однак певні його елементи можна проаналізувати вже сьогодні. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та бухгалтерського обліку (МСБО) приділяють належну увагу виявленню та прогнозуванню майбутніх подій. Нами згруповано ряд положень, які націлені саме на фіксацію і оцінку майбутніх подій для фінансової звітності:

– Використання принципу нарахування і відповідності доходів і витрат, що призводить до виникнення доходів і витрат майбутніх періодів (МСБО 1 «Подання фінансової звітності»).

– Визнання забезпечень (МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [4]).

– Оцінка і розкриття інформації про умовні активи і зобов'язання (МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [4]).

– Розкриття подій після дати балансу (МСБО 10 «Події після дати балансу» [5]).

Крім того багато стандартів оперують визначенням теперішньої вартості активів шляхом дисконтування майбутніх грошових потоків.

На рис. 1 узагальнено основні складові обліку подій, пов'язаних з дослідженням і оцінкою майбутнього.

Рис. 1. **Об'єкти обліку, які потребують оцінки майбутніх подій**

Як видно з рис. 1, оцінка майбутніх подій проводиться досить часто і можна стверджувати, що вони є об'єктами обліку, про які досить мало інформації у користувачів. У звітності за МСФЗ в примітках проводиться розкриття по окремих елементах, але це не дозволяє користувачу отримати загальну картину про прогнозовані майбутні події, які лягли в основу оцінки забезпечень, резервів і т.п.

Окрім обліку майбутніх подій згідно міжнародних стандартів, заслуговують на увагу і теоретичні підходи, які мають практичне підгрунтя. Так згідно теорії екаунтології (комп'ютерний бухгалтерський облік)

М.Ю.Мєдвєдєва майбутній об’єктів немає, про них можна мислити, відчути ми можемо тільки ті об’єкти які належать до теперішнього періоду. Він пропонує запровадити методику реєстрації майбутніх об’єктів шляхом зазначення для кожної операції часу, коли операція відбувається і часу, коли операція реєструється, адже ці дві події і на сьогодні можуть відбуватись в різні звітні періоди. Крім того пропонується бухгалтерський атрибут «ймовірність настання майбутньої події» для більш достовірного її представлення в обліку [1]. Вказаний атрибут є надзвичайно актуальним і для обліку згідно міжнародних стандартів для оцінки забезпечень і резервів, адже будь-яка інформація про ймовірність настання майбутніх подій відсутня.

Система обліку майбутніх подій повинна містити в своєму арсеналі сукупність таких прийомів і методів, які б забезпечили створення інформаційної моделі майбутньої діяльності та необхідні механізми досягнення бажаного стану [2]. Майбутні події можна відображати на позабалансових рахунках, а при настанні запланованих операцій вони переходять на балансові, в іншому випадку – просто коригуються. Якщо проаналізувати зобов'язання та угоди бухгалтерам досить складно, то бажано довірити цю роботу аналітикам, економістам компанії для отримання більш достовірного прогнозу.

Для повноцінного розкриття досить актуальним є встановлення в обліковій політиці ймовірності майбутніх подій, які підлягають розкриттю на рівні 50 і більше відсотків на основі прогнозних даних аналітиків. Таким чином, якщо ймовірність отримання економічної вигоди в результаті настання події, яка відбудеться в майбутньому, становить 50 і більше відсотків, інформацію про умовні активах слід розкрити.

Для того, щоб фінансова інформація відповідала потребам користувачів, вона повинна бути релевантною, тобто крім підтвердження минулих операцій, містити дані для прогнозування майбутніх подій (наприклад, прибутків). Проведений вище аналіз міжнародних стандартів вказує, що при складанні звітності використовується чимало прогнозів, однак, окрім подій після дати балансу, решта не розкрита навіть у примітках. Безумовно прогнози майбутніх подій, проведені на дату звітності, можуть і не здійснитись, так як ситуація протягом року змінюється. Однак вони мають важливе значення для користувачів і оцінки фінансового стану.

Список використаних джерел:

1. Медведев М.Ю. Экаунтология: компьютерный учет вместо бухгалтерского. – М.: ДМК Пресс, 2012. – 197 с.
2. Кравченко О.В. Напрями організації управлінського обліку в банку / О.В. Кравченко [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/kravchenko_040.pdf
3. Шапкин В. МСФО (IAS) 37: как учесть будущие события сегодня / В. Шапкин // Актуальная бухгалтерия [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://aktbuh.ru/msfo/standarty/msfo-ias-37-kak-uchest-buduschie-sobytiya-segodnya.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua /laws/show/929_010.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 10 «Події після дати балансу» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua /laws/show/929_010.

УДК 336+65.012

Р.Н. ИВАНОВА, *доктор экономики, доцент,*
доцент кафедры «Бухгалтерский учет и анализ»
Университет национального и мирового хозяйства, г. София, Болгария

РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА И ЕЕ ЗНАЧЕНИЕ ДЛЯ АНАЛИЗА ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ

Европейская континентальная счетоводная школа рассматривает бухгалтерский баланс в качестве главного и ключевого компонента бухгалтерский системы любого предприятия. На базе информации о балансе делается анализ и диагностика финансового состояния, а также оценка финансовой стабильности предприятия. По данным баланса анализируется размер, состав, структура и обращаемость капитала и активов, ликвидность и платежеспособность, рентабельность общих и производительных активов, а также рентабельность всего капитала, инвестированного предприятием. Особую важность представляет собой методика анализа рентабельности собственного капитала в контексте взаимных связей и зависимости от эффекта финансового рычага, рентабельности общих активов, внутренней процентном ставки, структуры капитала и финансовой стабильности предприятия. Информация, содержащаяся в бухгалтерском балансе, имеет особое значение для анализа и оценки финансовой стабильности и финансового равновесия любого предприятия.

Развитие различных теорий о бухгалтерском балансе, позиции их основных представителей, улучшение и развитие этих теорий в процессе развития самой теории счетоводства являются объективной предпосылкой для развития и совершенствования методика анализа и оценки финансового состояния, финансовой стабильности и равновесия предприятия.

В настоящем докладе рассматриваются подходы основных представителей европейской континентальной счетоводной школы к бухгалтерскому балансу и отражение этих подходов на анализ финансового состояния предприятия.

Представитель итальянской счетоводной школы Лука Пачиони (1445-1517) считается родоначальником двойной записи в бухгалтерии. Бухгалтерский баланс он рассматривает как «способ переноса данных из старой главной книги

в новую, когда первая уже исписана»[1]. На том этапе развития хозяйства счетоводной мысли не были известны различные связи и зависимости между отдельными элементами, которые представляются в бухгалтерском балансе.

В итальянской школе представлены также позиции Ломбардской, Тосканской и Венецианской школ счетоводства.

Представителями Ломбардской школы являются Ф.Вилла (1801-1883) – основатель школы, Э.Пизани (1845-1915), К.Белини (1852-1935), Д.Маса (1850-1918) и другие. Ф.Вилла, например, объединил экономическое и юридическое направление в бухгалтерии. Э.Пизани является родоначальником статмографии – учения о балансе, основанного на механическом понимании учета, когда связи между элементами бухгалтерского метода прослеживаются от баланса к бухгалтерским счетам, а не в соответствии с историческим подходом – от бухгалтерских счетов к балансу.

Представителями Тосканской (юридической) школы являются Ф.Марчи (1822-1871) – основатель школы, Д.Чербони (1827-1917), Д.Росси (1845-1921), В.Джити (1856-1845) и другие. Д.Чербони, например, ввел юридическое направление в бухгалтерии и стал автором логисимографии, в основе которой – принципы персонификации и дуализма. Он рассматривал баланс как один общий счет, который детализируется в две отдельных сметы – смета собственника и смета агентов и корреспондентов. Он также ввел в бухгалтерию понятие анализа и синтеза – обстоятельство, которое имеет большое значение для современной методики анализа бухгалтерского баланса.

Представителями Венецианской (экономической) счетоводной школы являются Ф.Беста (1845-1923), К.Гидиля (1870-1913) и другие. Ф.Беста, например, представил учение об управлении и контроле, которое основывалось на стоимостной интерпретации баланса. Он делил баланс на вертикальный и горизонтальный аспект. Эта позиция предшествовала современному вертикальному и горизонтальному анализу баланса.

В 70-е годы XX ст. развитие получили взгляды Д.Дзаппа (1879-1960), Н.Пелегрини, К.Домпе, С.Спиненди, П.Д'Алвице и других. Д.Дзаппа, например, придерживался тезиса о том, что в бухгалтерском балансе отражаются информационные связи между его отдельными элементами. Этот взгляд позволил раскрыть такую важную взаимосвязь и зависимость между отдельными элементами активов и пассивов баланса, которая устанавливает и показывает финансовое состояние и финансовую стабильность предприятия[2]. Анализу подвергаются соотношения в балансе. Увязывается оценка капитала со статистикой, поскольку она зависит не только от размера капитала, инвестированного собственниками, но и от величины ожидаемого дохода. Так родилась идея анализа эффективности использования капитала.

Французскую счетоводную школу представляют Ж.Савари (1622-1690), Ф.Кенэ (1694-1774), Ж.Г.Курсель-Сенел (1813-1892), А.Гильбо (1819-1895),

---

[1] *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях. – М.: «Финансы и статистика», 1994, с. 96.

[2] *Азрилян А.* Большой Бухгалтерский словарь. – М.: Институт новой экономики, 1999, с. 570.

Ж.Б.Дюмарше (1874-1946) и другие. Ф.Кене, например, интерпретировал единственно экономическую сторону счетоводства и бухгалтерского баланса, при этом он не принимал во внимание юридическую сторону учета, а это не позволяло формировать общую позицию по балансу как единство между экономической (хозяйственной) и правовой формой капитала. В то же время Ж.Б.Дюмарше рассматривал бухгалтерский баланс с позиции стоимости как объективной категории политической экономии.

Немецкую счетоводную школу представляют представители Германии, Австро-Венгрии и Швейцарии. Основоположником теории баланса был швейцарский ученый Йохан Фридрих Шер (1846-1924). Шер, например, считал, что в основе бухгалтерского баланса лежит равенство между активами и пассивами, что характеризует капитал. Важное значение для анализа финансового состояния предприятия имело уравнение Шер, а именно: Активы – Пассивы = Капитал. Разница между общим размером активов и суммой пассивов (обязательств) на практике выражалась в размере собственных средств, т.е., собственного капитала предприятия. Имя Шер связывается также с первыми попытками анализа баланса. Речь идет об анализе обращаемости имущества по данным бухгалтерского баланса. Он предлагал среднюю наличность имущества устанавливать как среднюю арифметическую или среднюю хронологическую величину.

В немецкой счетоводной школе развитие получили теории статический, динамический и органический баланс.

Согласно теории статического баланса, бухгалтерский баланс – это средство установления имущественного состояния предприятия, включительно величины его собственного капитала, в точно определенный момент (так называемая дата фиктивной ликвидации). Теория статического баланса поддерживалась М.Берлинером, Г.Бидерманом, Г.Никлишем (1876-1943), Т.Хольцером и другими.

Согласно теории динамического баланса, бухгалтерский баланс воспринимается и рассматривается как «…отчет о движении капитала и представляет собой надежный источник информации для проведения экономического анализа»[3]. Положительной стороной этой теории есть следующее: обосновывается необходимость анализа имущественного состояния предприятия, состояния капитала (собственного и заемного), а также анализ финансового результата деятельности предприятия; при анализе рентабельности как общего, так и собственного капитала необходимо обратить внимание на величину невнесенного капитала. Представителями теории динамического баланса являются О.Шмаленбах (1873-1955), Е.Касиол, Е.Валба, В.Ригер и другие.

Теорией ограниченного баланса бухгалтерский баланс рассматривается как способ представления имущественного состояния предприятия и как средство установления постигнутого предприятием финансового результата.

[3] *Стефанов С.* Бухгалтерский баланс – прошлое и настоящее. – Варна, 2005, с. 51.

Представителями этой теории являются Ф.Шмид (1882-1950), И.Бурий, Г.Зомерфельд и другие.

В XIX веке и в начале XX века в русской школе счетоводства оформились позиции представителей Московской и Петербургской школ. Видными учеными-бухгалтерами – представителями Московской школы счетоводства, являются Н.Лунский (1867-1956), Г.Бахчисарайцев (1875-1926), А.Рудановский (1863-1934), Р.Вейцман (1870-1936), Н.Помазков (1889-1968), А.Рощаховский, А.Галаган и другие. Н.Лунский, например, рассматривал бухгалтерский баланс как внешнее проявление в форме таблицы, в которой сопоставляется имущество предприятия и источники его приобретения[4]. А.Рудановский же строил баланс, основанный как на статике (собственный баланс), так и на динамике (отчет о финансовых результатах, который он называл бюджетом). А.Рощяховский оценивает и выводит роль экономического анализа, а также его взаимосвязь с бухгалтерским учетом. Баланс рассматривается как основной источник информации для потребностей анализа финансового состояния предприятия.

Представители Петербургской школы (Н.Блатов, Ф.Бельмер, А.Вольф, Е.Сиверс, Л.Хомберг, И.Николаев и другие) рассматривают баланс как следствие ведения бухгалтерских счетов. Н.Блатов изучает структуру и динамику финансового состояния предприятия посредством сравнительного аналитического баланса, причем статьи исходного баланса дополняются показателями структуры, динамики и структурной динамики. Ф.Бельмер развивает теорию баланса независимо от бухгалтерских счетов и документов, доказывая, что в балансе нет бухгалтерских счетов, а только балансовые статьи.

Нам известны позиции о бухгалтерском балансе представителей Амстердамской школы - Т.Лимперг (1879 – 1961) и другие.; Англо-американской школы счетоводства - У.Патон (1889-1991), Д.Мей (1875-1961), Д.Каннинг (1884-1962), Ф.Пикслей (XX в.) Д.Хигинс (XX в.), Ч.Хорнгрен (XX в.) и другие, Болгарской школы счетоводства - Д.Добрев, Г.Георгиев, П.Бахчеванов, Б.Берберов, А.Георгиев, Т.Тотев, К.Пергелов, И.Душанов и другие.

Современная методика анализа финансового состояния и финансовой стабильности предприятия развивается и улучшается на базе идей ученых-бухгалтеров из различных школ в различные периоды развития теории счетоводства и, в частности, теории бухгалтерского баланса.

Список использованных источников:

1. Азрилян А. Большой Бухгалтерский словарь. – М.: Институт новой экономики, 1999.
2. Грачева Р. Методология бухгалтерского учета // http://buhlabaza.ru.
3. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. – М.: «Финансы и статистика», 1994.
4. Пятов М.Л. Статьи // http://buh.ru/articles/documents.

[4] *Соколов Я.* Бухгалтерский учет. От истоков до наших дней. – М.: «Аудит, Юнити», 1996, с. 270.

5. Соколов Я. Бухгалтерский учет. От истоков до наших дней. – М.: «Юнити», 1996.
6. Стефанов С. История на счетоводството, Е-литера, В., 2010.
7. Стефанов С. Счетоводният баланс – минало и настояще, Варна, 2005.

УДК 657.05

Я.П. ЩЕНКО, *к.е.н.,*
доцент кафедри організації обліку та звітності,
Вінницький національний аграрний університет

ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ФУНКЦІЙ ОБЛІКУ ТА ЙОГО ЗАВДАНЬ В КОНТЕКСТІ ПОТЕБ УПРАВЛІННЯ

Фундаментальне дослідження функцій бухгалтерського обліку через призму управління здійснено професором Г.Г. Кірейцевим ще на початку 90-х років минулого століття. Зокрема в його праці «Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством» так визначено їх місце в методології обліку: «Пізнання функцій є необхідною умовою розуміння головного в обліку, його призначення і ролі в управлінні процесами відтворення» [1]. Автор стверджував, що категорія «функція», стосовно переліку функцій обліку, для системи управління та для системи обліку має однакове визначення. Під ним слід розуміти пізнання об'єктів, отримання всебічної інформації про них, систематизація цієї інформації і передача її суб'єктам управління, контроль і регулювання процесів, що відбуваються на підприємстві для забезпечення перебування об'єктів управління в заданому стані.

Дослідивши історичний аспект розвитку функцій бухгалтерського обліку та узагальнивши наукові дослідження, автор робить висновок, що обліку притаманні наступні функції: інформаційна, контрольна, науково-пізнавальна, прогностична, мотивації правового захисту, регулююча.

З поділом обліку на фінансовий та управлінський об'єктивно розширюються його функції. Відповідно до «Концепції управлінського обліку» міжнародної федерації бухгалтерів, функція управлінського обліку описана з точки зору її орієнтації на: продуктивність ресурсів, створення вартості, господарські процеси, командні дії. Функції управлінського обліку спрямовані на ефективне використання всіх ресурсів в процесах економічного відтворення, які характеризують економічний оборот, з урахуванням загальносистемних та внутрішньо системних цілей.

Ф.Ф. Бутинець додає до переліку функцій, що притаманні управлінському обліку комунікаційну функцію, що, на його думку, покликана формувати інформацію, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління і різними структурними підрозділами одного рівня [4, с. 23].

Щодо прогнозної чи прогностичної функції бухгалтерського обліку, більшість авторів вважають, що вона є притаманною лише управлінському обліку. Так С.Ф. Голов з цього приводу зазначає: «Якщо фінансовий облік

описує операції, що вже мали місце, то головним завданням управлінського обліку є передбачення наслідків майбутніх операцій» [5, с. 12].

Цю позицію підтримує Ф.Ф. Бутинець, який зокрема зазначає, що управлінський облік спрямований на майбутнє, у зв'язку з чим поєднується з плануванням, а фінансовий, навпаки, реєструє факти і господарські операції, які вже відбулись. Аналогічну точку зору висловлює Л.Нападовська, яка вважає, що система сучасного обліку повинна не тільки характеризувати результати діяльності підприємства минулих років (фінансовий облік), а й забезпечувати інформацією систему управління на всіх рівнях для прийняття рішень при здійснені поточної діяльності та пов'язаної з майбутнім підприємства (управлінський облік) [6, с. 26]. Подібні висловлювання зустрічаються практично у всіх підручниках з управлінського обліку та наукових дослідженнях, присвячених управлінському обліку.

На нашу думку, «історичний» характер, тобто висвітлення інформації про минулі події характерні як для фінансового так і для управлінського обліків. У науковій економічній літературі ряд авторитетних вчених, таких як професори Е.А. Мізіковський та Я.В. Соколов, поділяють управлінський облік на дві частини – систематичний і проблемний облік. За допомогою систематичного обліку отримують детальну, більш оперативну ніж у фінансовому обліку, інформацію про витрати й результати діяльності на підприємстві в цілому та на окремих його ділянках. Тобто такий облік відображає минулі (хоча і не такі далекі) події. В той же час у проблемному управлінському обліку поєднуються функції прогнозування, планування, системного економічного аналізу, математичних методів імітаційного моделювання тощо.

З іншого боку, ми вважаємо, що прогнозна функція притаманна не лише управлінському, а й фінансовому обліку. І твердження того, що характерною рисою фінансового обліку є спрямованість у минуле, на нашу думку є необґрунтованим. Адже на основі інформації фінансового обліку здійснюється аналіз, складаються плани та прогнози розвитку не лише конкретного підприємства, а й регіону, галузі, національної економіки в цілому.

Солідні інвестори не здійснюватимуть інвестування діяльності підприємства без прогнозних розрахунків щодо фінансового стану підприємства та його розвитку на перспективу.

Отже, сутність прогностичної функції обліку заключається в інформаційній підтримці прийняття стратегічних рішень як внутрішніми так і зовнішніми користувачами і ця функція притаманна як управлінському так і фінансовому облікам. Прогностичний облік — це одне з найважливіших джерел інформації для прийняття рішень в епоху інформаційних технологій.

Таким чином, для процесу управління найбільш важливими є інформаційна, прогностична та контрольна функції обліку.

Функції обліку деталізуються його завданнями. Більшість авторів розмежовують завдання фінансового та управлінського обліку. Так Л.Нападовська вважає, що завдання в сфері управлінського обліку у порівнянні з фінансовим кардинально змінюються. «Сутність їх, - пише автор, - полягає в

тому, що в сучасних умовах значно важливіше управляти процесом формування витрат і доходів, ніж констатувати їх фактичну величину».

На наш погляд, якщо мета обліку визначає його функції, а функції – завдання, то з огляду на основні функції обліку, які притаманні йому як джерелу інформації для управління (інформаційну, прогностичну та контрольну) завдання обліку можна сформулювати наступним чином:

– в межах інформаційної функції: збір інформації про об'єкти обліку її інтерпретація та формування вихідної інформації відповідно до вимог зовнішніх та внутрішніх користувачів;

– в межах прогностичної функції: облік повинен виступати базою для планування, бюджетування, прогнозування, бути основою проведення стратегічного аналізу та аудиту і надавати інформацію для потреб стратегічного менеджменту. Тобто завданням обліку є максимально точне прогнозування майбутніх подій за даними про зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищі підприємства. При цьому ми вважаємо, що ці завдання є актуальними як для управлінського обліку так і для фінансового. Адже обґрунтованість прогнозів, оцінок і планових показників діяльності для зовнішніх користувачів є важливою умовою залучення зовнішніх фінансових ресурсів.

– в межах контрольної функції: забезпечення суб'єктів управління інформацією (плановою, прогнозною, фактичною) для перевірки виконання завдань (тактичних та стратегічних), підтвердження правильності прийнятих рішень чи прийняття управлінських рішень щодо коригування дій.

Отже, зважаючи на відсутність законодавчого визначення складових методології управлінського обліку сформульовано завдання обліку з огляду на основні функції, які притаманні йому як джерелу інформації для управління.

Список використаних джерел:

1. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством / Кирейцев Г.Г. – Киев: Издательство УСХА, 1992. – 240 с.
2. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія / Кірейцев Г.Г. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
3. Кірейцев Г.Г. Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г.Г. Кірейцев // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: збірник тез та виступів міжнародної науково-практичної конференції. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – 246 с.
4. Бухгалтерський управлінський облік: підручник для студ. спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / [Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В.] – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480 с.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / Голов С.Ф. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
6. Нападовська Л. Методологічні засади управлінського обліку / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 26-30.

УДК 005.22:657

Н.А. КАНЦЕДАЛ, *к.е.н.,*
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Полтавська державна аграрна академія

НАУКОВА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ПРАЦЯХ Г.Г. КІРЕЙЦЕВА

Поняття «методологія науки» в традиційному розумінні переважно трактується як вчення про методи і процедури наукової діяльності, що мають безпосереднє відношення до загальної теорії наукового пізнання.

В сучасній методології науки на перший план висуваються наступні проблеми: аналіз структури наукових теорій та їх функцій, поняття наукових законів, процедури перевірки, підтвердження та спростування наукових теорій, законів та гіпотез, методи наукових досліджень та реконструкції розвитку наукових знань [6].

Систематичне вирішення методологічних проблем наводиться у відповідних концепціях, що ґрунтуються на принципах філософії й історії науки та, одночасно, є рушієм розвитку наукових знань. Відповідно, кожна методологічна концепція концентрується навколо окремої наукової дисципліни і потребує постійної уваги науковців та суб'єктів, що мають відповідні професійні компетенції.

Ще від початку реформ у системі національного бухгалтерського обліку професор Г.Г. Кірейцев наголошував, що динамічність економічних відносин, потреба у вирішенні нових облікових задач призводить до наповнення поняття «методологія обліку» новим змістом і в науковому розумінні її слід розглядати як структуру, логіку організації, методи і засоби облікової діяльності [5, с. 2]. У цьому контексті вищезгаданий автор виділяє наступні ключові питання методології бухгалтерського обліку, що потребують додаткового осмислення і наразі не втрачають актуальності:

1) Предмет бухгалтерського обліку, під яким розуміється кількісна визначеність економічних відносин, що проявляються (або можуть проявлятися) у фактах господарського життя і опосередковані господарськими відносинами [5, с. 4].

2) Об'єкти бухгалтерського обліку, їх кількісні параметри та споживча вартість. Множинність та особливості об'єктів бухгалтерського обліку на різних етапах розвитку суспільства призводять до змін, внаслідок яких вже існуючі об'єкти можуть набувати нових форм і властивостей, або ж з'являються нові об'єкти, що потребують ідентифікації, оцінки та відображення в обліковій системі, адекватній потребам відповідного періоду. До них Г.Г. Кірейцев відносить біологічні активи, монетарні активи, трансакційні витрати та об'єкти віртуальної економіки [2, с. 4].

Об'єкти обліку складають субстанціональну основу вартості, а власне категорія «вартість», її сутність – становить методологічну базу бухгалтерської оцінки.

3) Функції бухгалтерського обліку: науково-пізнавальна, інформаційна, контрольна, регулююча, виховна, соціальна, прогностична та правового захисту суб'єктів господарювання. Вони завжди є первинними по відношенню до його методу та організаційних форм і реалізуються в площині організаційних, правових та економічних явищ.

Функціональна сутність обліку полягає у визначенні показників, що характеризують відображувані економічні процеси, тобто параметрів реальних соціально-трудових, економіко-правових та еколого-економічних відносин. Отже, методологічну основу обліку як суспільної економічної науки становлять процедури виміру, тобто використання міри, яка має виконувати роль гармонізації методів оцінювання майна і зобов'язань, витрат і випуску продукції, ресурсів і капіталу, трансакцій, обміну і результатів діяльності [3, с. 98]

Використання міри на засадах наукової обґрунтованості, права, моралі і свобод сприятиме узгодженості функцій обліку з іншими функціями менеджменту та державним управлінням, орієнтованим на забезпечення і збереження національних інтересів України.

4) Метод бухгалтерського обліку, що включає в себе нові якісні характеристики бухгалтера – сформовані і використовувані ним власні професійні знання, які забезпечують умови формування інтелектуального капіталу. В свою чергу, інтелектуальний капітал має вирішальне значення у забезпеченні високої результативності економічного відтворення [3, с. 100].

5) Окремі складові (елементи) методу бухгалтерського обліку, застосування яких не повинно суперечити науково обґрунтованим правилам та призводити до викривлення облікової інформації. Модифікація елементів методу бухгалтерського обліку обумовлена інфляційними процесами, підсиленням ролі індикаторів інвестиційної привабливості господарюючих суб'єктів, інтеграційними перетвореннями у світовому господарстві. Відповідно, бухгалтерська інформація розглядається центрами відповідальності як «інформаційний зріз об'єктів відображення на поверхні економічних явищ» [1, с. 9]. Таким чином, не потребує доведення твердження про те, що найбільш придатною для узагальнюючих оцінок економічної діяльності є інформація рахунків, тим самим вкотре підкреслюється роль і значення методології бухгалтерського обліку.

До основних чинників, що зумовлюють зміну положень методології бухгалтерського обліку та його практики Г.Г. Кірейцев відносить: зміну та розвиток відносин власності на засоби виробництва, відносин і механізмів формування та розподілу доходів, організаційних форм виробництва товарів, їх продажу, а також процеси, пов'язані з глобалізацією світової економіки та міжнародних ринків капіталів [3, с. 92]. При цьому автор висловлює суттєве застереження про недопустимість формування методології вітчизняної науки під безпосереднім впливом міжнародних фінансових структур, таких як Міжнародний валютний фонд, Світовий банк, а також міжнародних професійних недержавних організацій: необачна передача права на методологію національної системи обліку в майбутньому перетворить таке право на «чуже і монопольне» [3, с. 100].

Ігнорування основних методологічних засад обліку, а також положень економічної теорії в ході реалізації економічних реформ призводить до погіршення якості облікової інформації, і, як наслідок, до суттєвих деформацій в управлінні процесами відтворення та інших соціально-економічних процесах.

Небажання та нездатність суб'єктів (в тому числі і держави), відповідальних за інформаційний сервіс розвитку обліково-аналітичної науки та її управлінської практики обачно здійснювати перегляд і оновлення основних принципів національної системи бухгалтерського обліку призвели до нав'язування безальтернативних і, водночас, неефективних інструментів для розв'язання проблем обліку, внаслідок чого нехтуються національні інтереси України.

Основним підґрунтям у реформуванні економіки мають бути досягнення економічної теорії з урахуванням переорієнтації поглядів і адаптації основних її положень до умов відповідного періоду суспільного життя, а також науково-технічні досягнення. Зокрема, для вимірювання і кількісного відображення нових економічних явищ необхідно спиратися не лише на положення неокласичної економічної теорії та монетаризму, а й неокласичного синтезу, інституціональної та неоінституціональної теорій [4, с. 52-59]. Це сприятиме створенню сприятливих умов для визначення стратегії поведінки господарюючих суб'єктів, розширенню можливостей управління економічними процесами з точки зору досягнення суспільного оптимуму й подолання несправедливого розподілу, за яким багатство накопичується в руках небагатьох, а участю решти є бідність.

Особливу увагу теоретичним надбанням необхідно приділяти у питаннях формування облікової політики для пошуку компромісу між державними регламентними нормами обліку і професійним судженням бухгалтера.

Глобалізація економіки в умовах обмеженості ресурсів, невизначеності, ризиків і загроз актуалізує потребу фізичної економії, екологічного виміру економічної діяльності, а також статистичного, облікового та аналітичного виміру фізичного капіталу. Поряд з тим, в інформаційному середовищі все більшої пріоритетності над іншими формами капіталу набуває інтелектуальний капітал, тому перспективним напрямком наукових досліджень є вирішення проблеми його кількісного вимірювання і оцінки [2, с. 4].

«Суспільство бачить свою економіку очима бухгалтера» [3, с. 93] – проста за формою сприйняття і геніальна за змістом цитата, що вказує на неприпустимість зволікання у вирішенні проблем методології обліку, необхідність її розгляду й удосконалення не ізольовано, а як складової методології економічної науки. У цьому контексті наукові праці Г.Г. Кірейцева містять високоінтелектуальний інформаційний посил, усвідомлення і переосмислення якого спонукає до активізації нових наукових пошуків у напрямі реалізації однієї з провідних ідей вченого: досягнення «методологічної чистоти» вітчизняного обліку, що у майбутньому дасть можливість підняти його на новий якісний рівень.

Список використаних джерел:
1. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад на 6-й Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-практическое значение и направления дальнейшего развития», г. Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с. (на рус. и укр. языках).
2. Кірейцев Г.Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку / Г.Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2008. – № 20 (221). – С. 3-7.
3. Кірейцев Г. Г. Глобальні процеси і актуалізація оновлення методології обліку [Електронний ресурс] / Г.Г. Кірейцев // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. – 2013. – № 3 (80). – С. 91-103. – Режим доступу до журн.: http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/2103.pdf.
4. Кірейцев Г.Г. Економічна теорія та її вплив на розвиток національних систем бухгалтерського обліку / Г. Г. Кірейцев // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография. – Житомир-Краматорск: ЧП Рута, 2005. – С. 44-63.
5. Кірейцев Г.Г. Методологічні аспекти розвитку бухгалтерського обліку / Г.Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – №8. – С.2-7.
6. Методология науки. Словарь терминов логики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dic.academic.ru/dic.nsf/logic/182 – Назва з екрана.

УДК 330.837:657

О.О. КАНЦУРОВ, *к.е.н.,*
начальник Управління методології бухгалтерського обліку
Міністерство фінансів України

ФОРМУВАННЯ МЕТОДОЛОГІЇ УПРАВЛІННЯ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИМИ ЗМІНАМИ В КОНТЕКСТІ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Дослідження бухгалтерського обліку на засадах інституціональної теорії, ініціатором яких був Г.Г. Кірейцев згенерували критичну масу нових знань про бухгалтерський облік як соціальний вид діяльності, що є потужним поштовхом у розвитку теорії бухгалтерського обліку. Дослідження інституціонального аспекту бухгалтерського обліку доводять, що важливим завданням є не тільки напрацювання пропозицій з удосконалення правил ведення бухгалтерського обліку, але й обгрунтування моделі та порядку їх імплементації у практичну діяльність. Питання управління змінами не розглядаються класичною теорією бухгалтерського обліку, незважаючи на те, що в умовах динамічних інституціональних змін в інших сферах соціально-економічної діяльності це стає пріоритетним завданням теоретичних досліджень.

Реформи сприймаються на рівні свідомості індивідуума, а відповідно оцінюються передусім у системі маральних цінностей особистості, інтересів і вигід. Зміни поведінки вимагають понесення додаткових витрат часу, енергії, ресурсів, відтак очікується, що одержані вигоди перевищуватимуть здійсненні витрати. Також очікується, що рівень трансакційних витрат, пов'язаний з інститутом, внаслідок запропонованих трансформацій зменшуватиметься. Інституціональні зміни сприймаються в соціально-психологічній площині, зокрема це їх відповідність системі цінностей, моральним підвалинам особистості й суспільства, інституціональній пам'яті, усталеним традиціям, тобто траєкторії розвитку соціально-економічного інституту.

Траєкторія розвитку формує модель поведінки, вибору та прийняття рішень за звичайних умов. Через зміну соціальних норм відбувається коригування цієї моделі з метою формування передбачуваної поведінки. Відповідно, зміни, що враховують історію розвитку, мають еволюційних характер і спрямовані на трансформацію некритичного обсягу соціальних норм, який може бути сприйнятий існуючою моделлю поведінки. В іншому разі це революційний шлях перетворень, який не залежить від минулого.

Вплив траєкторії розвитку інституту може бути підтримувальним, якщо учасники соціально-економічної діяльності сприймають запропоновані інституціональні зміни, або ж струмуючим, якщо вони не сприймаються. Найпереконливішим прикладом є реформа із запровадження П(С)БО. Повільний темп перетворень, крім інших чинників, зумовлений і відсутністю у бухгалтерів та підприємств усвідомлення необхідності таких змін. Адже ініціаторами й основними вигодонабувачами цих перетворень стали зовнішні користувачі економічної інформації – держава, власники, інвестори, кредитори, поведінка яких у сфері бухгалтерського обліку якраз і не змінювалася.

Під впливом інституціоналізму наука, як окремий підвид соціально-економічної діяльності у сфері бухгалтерського обліку, повинна переглянути методологічний інструментарій досліджень, уточнити пріоритетні напрями діяльності та розбудувати нову складову теорії бухгалтерського обліку – методологію управління змінами, яка має забезпечити обґрунтування порядку імплементації змін правил інституту бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей соціально-економічної діяльності та порядку інституціоналізації сфери формування економічної інформації.

Якщо підходити до визначення пріоритетів розвитку бухгалтерського обліку з урахуванням принципів управління інституціональними змінами, то відправним етапом має стати оцінка об'єктивної потреби у запропонованих перетвореннях та наявності відповідних передумов їх здійснення.

Найобговорюванішими професійною спільнотою і науковцями ймовірними змінами, реалізованими в інституціональних моделях бухгалтерського обліку в інших інституціональних системах, є перехід від формального державного формування правил інституту до формального професійного, тобто від державного регулювання бухгалтерського обліку до саморегулювання професії.

Приводом для планування таких змін є лібералізація соціальна-економічних відносин за прикладом країн із розвинутою економікою та запровадження

наднаціональних правил інституту бухгалтерського обліку, які ґрунтуються на моделі формального професійного формування правил.

Проте для ініціювання відповідних трансформацій мають бути об'єктивні причини, по-перше, недосконалість існуючої інституціональної моделі бухгалтерського обліку, а саме її неузгодженість із базовими інститутами та інституціональною системою, конфлікт інтересів груп спеціальних інтересів інституту бухгалтерського обліку, по-друге, доцільність, а також наявність умов і можливостей для реалізації альтернативного існуючому варіанту з формування формальних правил інституту бухгалтерського обліку.

Збереження державного регулювання як основного елемента вітчизняної інституціональної моделі бухгалтерського обліку при набутті нею національної самоідентичності поряд із впливом інституту права було зумовлено ставленням до статусу формальних правил. А саме обов'язковим є тільки те, що доведено державою, інші форми встановлення формальних правил на сучасному етапі розвитку інституціональної системи не сприймаються. Формування такого підходу зумовлено тривалим періодом тоталітарного порядку регулювання моделі економічної і соціальної поведінки в попередній інституціональній системі. Це також вплинуло на принципи функціонування механізмів, що забезпечують виконання правил, сформованих на рівні базових інститутів і реалізованих у правовій площині, які полягають у покладанні на державні органи повноважень з накладання санкцій за порушення вимог законодавства. При цьому державні органи не уповноважені і не мають права за існуючого інституту права накладати санкції за порушення правил, не імплементованих до законодавства.

Інший чинник вибору такої інституціональної моделі – економія на трансакційних витратах. При державному регулюванні бухгалтерського обліку держава продовжує нести трансакційні витрати, пов'язані з формуванням формальних правил, не перекладаючи їх на суб'єктів господарювання, що, безумовно, сталося б при формуванні інституціональної моделі формального професійного регулювання бухгалтерського обліку.

В питанні формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку основне завдання, а відповідно і вектор впливу груп спеціальних інтересів, полягає у забезпеченні домінування при встановленні формальних правил інституту, а якщо цього не можливо досягти, то рівних прав і змагальності при їх прийнятті всіма групами спеціальних інтересів. Відповідно вони прагнуть до встановлення такого порядку формування і зміни формальних правил, який би дав змогу максимально зберегти і розширити їхній вплив.

Сучасна інституціональна система унеможливлює формальне або неформальне одноосібне монопольне домінування у сфері бухгалтерського обліку однієї з груп спеціальних інтересів, що законодавчо закріплено на різних рівнях актів законодавства, починаючи від Конституції України. Навпаки забезпечено консенсусний характер цього процесу загалом у системі та у сфері бухгалтерського обліку зокрема.

По-перше, встановлення і зміна формальних правил є публічним процесом. По-друге, забезпечується контроль за дотриманням правил, якими передбачено розподіл повноважень зі встановлення і зміни формальних правил у сфері

бухгалтерського обліку, регламентовано порядок їх перегляду, а також відповідності актам законодавства вищої юридичної сили. По-третє, наявність механізму громадського контролю за встановленням і зміною формальних правил.

Також слід враховувати, що відсутня традиція згуртування професійної спільноти для регулювання професійної діяльності. У цьому виявляється національна ментальність, яка полягає в індивідуалістичних підходах у професійній та підприємницькій діяльності, з високим ступенем нігілізму до встановлених правил і підсвідомого прагнення до особливого статусу з правом недотримуватися будь-яких правил.

Не витримує критики теза стосовно того, що делегування професійним організаціям функцій держави, зокрема з формування формальних правил інституту бухгалтерського обліку, матиме наслідком активізацію професійного руху з поступовим переходом до професійного регулювання від де-юре до де-факто.

З погляду управління інституціональними змінами запровадження професійного регулювання – це імпортування базового елементу моделі інституту бухгалтерського обліку, що сформувався за інших соціально-економічних умов і інституціональної системи, в якій інститут права ґрунтується на англосаксонській правовій системі. Такі зміни не відповідають траєкторії розвитку вітчизняного інституту бухгалтерського обліку та національному менталітету. Тому імплементація цих змін може призвести до глибокого інституціонального розриву між формальними правилами інституту та фактичними діями учасників діяльності у сфері бухгалтерського обліку, зумовлених неприйняттям таких правил.

При розгляді змін інституціональної моделі бухгалтерського обліку необхідно враховувати потребу збереження цілісності діяльності з формування економічної інформації. Форма регулювання бухгалтерського обліку та статус правил цього інституту мають відповідати порядку інституціоналізації інших видів діяльності з формування економічної інформації задля забезпечення формування єдиної інформаційної системи як одного з пріоритетних завдань оптимізації трансакційних витрат суб'єктів господарювання і національної економіки в цілому.

Перехід до саморегулювання матиме наслідком пониження статусу формальних правил інституту бухгалтерського обліку, що в умовах існуючої інституціональної системи унеможливить синхронізацію формального регулювання сфери формування економічної інформації. Правила бухгалтерського обліку програватимуть в конкурентній боротьбі за формування моделі поведінки суб'єктів економічних відносин у сфері формування економічної інформації, насамперед, податковому обліку. В короткостроковій перспективі це призведе до зниження рівня впливу інституту бухгалтерського обліку на формування передбачуваної поведінки учасників діяльності у сфері бухгалтерського обліку, а наслідком стане зростання незадоволеного попиту в економічній інформації заданої якості, конфлікт між групами спеціальних інтересів, а загалом – криза розвитку інституту.

Відтак інституціональна модель бухгалтерського обліку, що склалася в Україні, характеризується помірним державним регулюванням шляхом встановлення загальних принципів і методологічних підходів із консенсусним порядком встановлення формальних правил, відповідає траєкторії інституціонального розвитку сфери бухгалтерського обліку, узгоджується із

базовими інститутами й адекватна інституціональній системі, та якнайповніше відповідає національному менталітету. Запровадження професійного формування формальних правил є передчасним також з огляду на стан і траєкторію розвитку національної інституціональної системи.

УДК 657.222

А.В. КИЯН, *к.е.н.,*
доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Житомирський національний агроекологічний університет

О.Ф. ЯРМОЛЮК, *к.е.н.,*
доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Житомирський національний агроекологічний університет

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ РОЗРАХУНКАМИ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ

Для забезпечення ефективної діяльності підприємства, дуже важливим є управління розмірами кредиторської заборгованості. Незабезпеченість підприємств власними оборотними коштами зумовлена недоліками в організації обліку та аналізі кредиторської заборгованості.

Особливе місце в кредиторський заборгованості займають численні розрахунки з постачальниками і підрядниками. Взаємовідносини і відповідно розрахункові операції з постачальниками та підрядниками починаються з пошуку і вибору їх підприємством.

Постачальник – це юридична (організація, підприємство, установа) або фізична особа, що поставляють товари або послуги замовникам відповідно до умов укладеного договору поставки (купівлі-продажу).

Взаємовідносини між постачальниками і покупцями виникають у процесі господарської діяльності підприємств, і важливе значення в організації їх обліку повинно надаватись науково-обґрунтованій класифікації постачальників за певними ознаками і її використанні в організації аналітичного обліку і якісному контролі своєчасності розрахунків з врахуванням особливостей діяльності підприємства (табл. 1).

Порядок і форми розрахунків з постачальниками визначаються господарськими договорами, внаслідок виконання яких у підприємства виникають поточні зобов'язання – кредиторська заборгованість.

Організація обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками повинна забезпечити:

– своєчасну перевірку розрахунків з постачальниками та підрядниками;

– попередження прострочи кредиторської заборгованості.

Відповідальність за своєчасну та якісну підготовку необхідних матеріалів та оформлення договірних відносин, а також облік, реєстрацію, зберігання договорів рекомендується покладати на службу, відповідальну за підготовку і оформлення договірних відносин згідно до покладених на неї функцій

(матеріально-технічного забезпечення, збуту, комерційну, маркетингу, менеджменту, технічного контролю, реклами, капітального будівництва, фінансів, транспорту, інші служби відповідно до їх функцій в порядку, визначеному на підприємстві).

Таблиця 1

Класифікація постачальників

№ п/п	Ознаки	Види
1	За формою власності	1. Приватні 2. Державні 3. Комунальні
2	За територіальним сегментом	1. Вітчизняні: в межах країни 2. Іноземні
3	За ступенем наближеності до фірми	1. Ексклюзивні 2. Лояльні 3. Сторонні
4	За пропонованим асортиментом	1. Вузькоспеціалізовані 2. Широкоспеціалізовані 3. Комплексні
5	За номенклатурою товарів	1. Основні засоби 2. Виробничі запаси 3. інше

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо зобов'язань та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 11 «Зобов'язання» [1]. Це Положення (стандарт) застосовується з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо зобов'язань, які встановлені іншими нормативними документами: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(С)БО 14 «Оренда»; П(С)БО 17 «Податок на прибуток»; П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»; П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність»; П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»; П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»; Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

У міжнародній практиці порядок визначення та відображення короткострокових зобов'язань визначається відповідно до МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [2], МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» [3].

Раціональна організація обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками передбачає такі заходи:

вибір форми розрахунків, яка найбільш сприятлива для даного підприємства;

– розробка картотек різних реквізитів усіх постачальників;

– формування методики й техніки аналітичного й синтетичного обліку;

– встановлення порядку документування розрахункових операцій й

оперативного контролю за станом розрахунків.

В процесі дослідження нами були виявлені наступні помилки та порушення при здійсненні облікових процедур, пов'язаних із розрахунками з постачальниками та підрядниками:

– відсутність в обліковій політиці елементів, що регламентують визнання та процедури обліку щодо дебіторської та кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками і підрядниками;

– несвоєчасна реєстрація на носіях інформації оперативного факту здійснення процесу постачання;

– відсутність необхідних реквізитів, які надають документу юридичну силу;

– помилки при реєстрації документа (кількісні або якісні розбіжності при перенесенні даних із документа в облікові регістри);

– несвоєчасна реєстрація документа в обліковому реєстрі;

– порушення строків зберігання документації в архіві тощо.

Організація бухгалтерського обліку на будь-якому суб'єкті господарювання бере свій початок з формування положень облікової політики як сукупності обраних підприємством певних принципів, методів, конкретних методик та процедур складання та подання звітності. Важливим аспектом облікової політики підприємств, є визначення елементів облікової політики щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками.

У результаті дослідження нами було визначено, що в наказі про облікову політику підприємств не привертається належна увага поточним зобов'язанням. Це свідчить про те, що накази створені лише для наочності, а тому потребують подальшого удосконалення.

Нами пропонується в наказі про облікову політику додати окремий пункт щодо зобов'язань та складати відповідні додатки, серед яких повинні бути й такі, що безпосередньо стосуються обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками.

На нашу думку, в обліковій політиці підприємства доцільно закріпити наступні моменти:

1) Види первинних документів, що застосовуються при розрахунках з постачальниками і підрядниками, порядок їх заповнення та прийняття до обліку, а також процес документообігу за даними розрахунками;

2) Порядок визнання заборгованості за розрахунками з постачальниками і підрядниками та момент її погашення;

3) Терміни проведення інвентаризації заборгованості за розрахунками з постачальниками і підрядниками;

4) Порядок визнання заборгованості простроченої, а також її списання;

5) Процес погашення простроченої заборгованості за розрахунками з постачальниками і підрядниками та відображення в обліку цих операцій тощо.

Організація аналітичного обліку розрахунків з постачальниками має забезпечити можливість отримання необхідних даних по: акцептованих та іншим розрахункових документах, термін оплати яких не настав; виданих векселях, термін оплати яких не настав; неоплачених в строк розрахункових документах за невідфактурованими поставками; прострочених оплатою

векселях; отриманих комерційних кредитах.

Для потреб управління інформацію за розрахунками з постачальниками і підрядниками доцільно групувати у вигляді наступних аналітичних форм-таблиць: «Оперативний звіт за будь-яке число, будь-який період часу, після кожної проведеної операції»; «Оборотна відомість за будь-який період часу з кожної проведеної операції»; «Оборотна відомість руху розрахунків за постачальниками (видами договорів) на будь-який період часу»; «Сумарна картка по кожному постачальнику за будь-який період часу»; Книга реєстрації всіх записів (проводок) по рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» за будь-який період часу з сортуванням за зростанням номера запису, номера документа, за алфавітом типів первинних документів, за зростанням сум.

Такі звіти можна сформувати миттєво за умови встановлення спеціального комп'ютерного забезпечення. В рамках поглиблення обліково-аналітичного забезпечення управління розрахунками з постачальниками та підрядниками пропонуємо перейти підприємствам на автоматизовану систему обліку. Автоматизація бухгалтерського обліку дозволить уникнути помилок в результаті розрахунків, скоротить час їх проведення, надасть більш швидкий і зручний доступ до різних документів, а також посилить контроль за діяльністю бухгалтера.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: наказ Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 р. № 237 [Електронний ресурс] – Режим доступу http://www.dtkt.com.ua/debet/ukr.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua.

УДК 657.37

В.А. КОНОНЕНКО, *к.е.н.,*
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Одеський державний аграрний університет

ФОРМУВАННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ДОСТОВІРНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УМОВАХ ІНФЛЯЦІЇ

Інфляція представляє собою одне із складних і багатопланових соціально-економічних явищ, які характеризують економічний стан в країні і в цілому у світі. Важливо розуміти, що інфляція не є атрибутом лише перехідної економіки але практично будь-яка країна може відчути вплив змін у купівельній здатності грошових коштів. Багато в чому це обумовлюється стійкими процесами глобалізації і інтеграції економічних відносин та інтеграції. Тому в міжнародній

обліковій практиці вивченню питання формування достовірної інформації в обліку та формування фінансової звітності в умовах інфляції приділяється значна увага.

Інфляція – серйозний дестабілізуючий фактор, що впливає на якісні і кількісні показники фінансової звітності. Адже відносно невеликі темпи інфляції можуть суттєво впливати на достовірність і реальність фінансової інформації. Знання наслідків інфляційних процесів та їх вплив на економіку дуже важливо і для внутрішнього управління підприємством, визначення облікової політики організації, контролю за рухом грошових коштів, ефективного їх використання.

Непрямий (опосередкований) вплив інфляції можна спостерігати саме у веденні бухгалтерського обліку на підприємстві. На викривлення інформації бухгалтерського обліку впливає нерівномірна зміна купівельної спроможності грошової одиниці. Це пояснюється тим, що за умов галопуючої або ж гіперінфляції купівельна спроможність грошової одиниці може змінюватися щомісяця, щотижня або навіть щодня, а звітність складається щоквартально або щорічно. Також при придбанні запасів вони обліковуються, виходячи з витрат на їх придбання у відповідному періоді, проте, залежно від тривалості виробничого циклу, їх вартість змінюється, а отже занижується собівартість виготовленої продукції, що в кінцевому результаті призведе до завищення надбавки та доходу. Тому показники фінансової звітності за таких умов будуть неправдивими, необ'єктивними та недостовірними, фінансові результати – завищеними, і в результаті підприємство може навіть збанкрутувати.

Всі ці питання потребують наукового аналізу і розв'язання проблеми організації і методології бухгалтерського обліку в умовах інфляції та вияву її впливу на вартісні зміни величини активів, зобов'язань і капіталу підприємства.

Головними не грошовими факторами інфляції в Україні є: криза планової господарської системи, яка проявляється в падінні виробництва, незбалансованості, диспропорційності економіки; неекономність виробництва, яка проявляється у витратному характері виробництва, низькому рівні продуктивності праці та якості продукції.

До основних грошових факторів інфляції відносять: лібералізацію цін в умовах відсутності ринку та конкуренції, що дало можливість монополістичним структурам заволодіти реалізацією товарної маси та диктувати ціни; дефіцит державного бюджету; кредитну експансію банків, яка мала невиробничий характер; доларизацію грошового обігу (значний приплив іноземної валюти збільшував ціни на товари та послуги); відплив за межі країни валютної виручки підприємств та доходів громадян та інші фактори.

Вважаємо, що інфляція на певному мінімальному рівні може відігравати позитивний вплив для економіки, пожвавлюючи її, стимулюючи до інвестування, проте, будь-які зміни грошового вимірника в бухгалтерському обліку одразу ж призводять до викривлення інформації для його користувачів. Навіть відносно невисокі темпи інфляції можуть призвести до значних викривлень показників фінансової звітності, що, в свою чергу, призведе до необгрунтованих фінансових рішень, які приймаються на її основі.

В сучасній науковій літературі класифікація інфляції здійснюється: за темпами зростання – помірна, підвищена, галопуюча та гіперінфляція; за формами прояву – відкриту та приховану; і залежно від причин зростання цін – інфляцію попиту та інфляцію витрат (пропозиції).

Інфляція негативно діє на оцінку виробничого процесу, оскільки витрати, що формують собівартість реалізованої продукції, є нижчими від їх рівня на кінець операційного циклу, а затримка у розрахунках супроводжується знеціненням доходів підприємства. В таких умовах господарювання інфляція значно спотворює дані про результати господарської діяльності, а відповідно, інформація звітності стає недостовірною [3, с. 19]. Отже, користувачі звітної інформації можуть приймати необгрунтовані (хибні) рішення, а процеси, що характеризуються показниками бухгалтерської звітності стають не керованими.

Прикладом такої некерованості може бути дебіторська заборгованість, що є явищем (процесом) вивільнення із господарського обороту підприємства його власних грошових коштів [4, с. 447]. Як відомо, цей процес супроводжується непрямими витратами у доходах підприємства, прямо пропорційно до темпу росту інфляції. На нашу думку можна виділити наступні умови появи цих витрат:

– перша причина пов'язана зі зменшенням «можливого» прибутку. А саме, коли грошові кошти невчасно залучаються до господарського обігу, чим зменшують оборотність активу;

– друга причина полягає у тому, що гроші, які повертаються боржниками, певною мірою знецінюються, на що впливають інфляційні процеси.

Отже, зміна вартості грошових коштів в бухгалтерському обліку призводить до необхідності в коригуванні, але існують протиріччя в теоретичному і практичному плані.

В 1976 р. SEC (Securities and Exchange Commission) в ASR (Accounting Standards Commsttee) 190 зобов'язало великі підприємства відображать в балансі активи в оцінці вартості заміни. За три роки поспіль FASB (Financial Accounting Standards Board) розробив експериментальний стандарт SFAS 33 (Statements of Financial Accounting Standards), яким передбачалось обов'язкова спеціальна звітність для окремих великих фірм, включаючи наступні показники:

1) Прибуток від безперервної діяльності з урахуванням загального впливу інфляції.

2) Прибуток чи збиток, обумовлений зміною покупної спроможності чистих монетарних статей.

3) Прибуток від діяльності, що продовжується, розрахована на підставі визначення поточної вартості.

4) Поточна вартість майна, будівель та обладнання на кінець фінансового року.

5) Зміна поточної вартості запасів і майна, будівель і обладнання при елімінуванні впливу інфляції [6, с. 15].

Світова облікова практика має певний досвід усунення негативного впливу на дані бухгалтерського обліку, а відповідно і на фінансову звітність. Існують два основні підходи до обліку впливу змін цін в період інфляції. Перший відомий як «оцінка об'єктів бухгалтерського обліку в грошових одиницях

однакової купівельної спроможності», другий – як «переоцінка об'єктів бухгалтерського обліку в поточну вартість» [2, с. 144].

Сутність першого методу обліку впливу змін цін полягає в періодичному перерахунку по індексу цін активів і зобов'язань підприємства з урахуванням зміни купівельної спроможності грошової одиниці. Всі операції мають фіксуватись у поточному обліку по цінах фактичної (історичної) собівартості, а при складанні фінансової звітності дані корегуються за допомогою індексу загального рівня цін. У результаті досягається тимчасова впорядкованість елементів кожної статті балансу та звіту про фінансові результати і витрати що відносяться до різних періодів, виражаються у зіставних цінах.

Особливістю другого методу є перерахунок всіх статей звітності, виходячи з продажних цін. Основна проблема цього методу полягає в певній складності суб'єктивності формування поточних оцінок статей балансу. Саме з цієї причини другий метод піддається серйозній критиці.

В обліковій практиці існує ще один метод визначення впливу інфляції. Він полягає в переоцінці активів, виражених в національній грошовій одиниці, за курсом стабільної валюти. При цьому методі існують певні неточності, оскільки будь-яка грошова одиниця схильна до впливу інфляції, визначеної умовами економіки в даній державі. Проте, цей метод ефективний в умовах гіперінфляції (ознакою якої є темпи інфляції впродовж трьох років не менше 100 %). Перевага методу – в простоті перерахунку. Єдина проблема – вибір твердої валюти [1, с. 74].

Враховуючи міжнародний досвід щодо усунення впливу інфляції на фінансову звітність, наказом Міністерства фінансів України № 147 від 28 лютого 2002 року було затверджено П(С)БО 22 «Вплив інфляції». Даний стандарт визначає порядок коригування показників фінансової звітності, яка оприлюднюється за умови, якщо кумулятивний приріст інфляції становить 90 % і більше [5, п. 4]. Він розраховується як добуток індексів інфляції за останні роки, включаючи звітний. Цей стандарт застосовується тільки тими підприємствами, які мають оприлюднювати річну фінансову звітність згідно зі ст. 4 п. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

Висновки. Облікова інформація в період інфляційних процесів в економіці України не дає змоги об'єктивно оцінити активи та зобов'язання підприємства без урахування їх коригування за допомогою вимог міжнародних стандартів фінансового обліку та П(С)БО 22 «Вплив інфляції».

Для зменшення впливу інфляції на оцінку активів підприємства на кожну дату складання балансу необхідно здійснювати переоцінку основних засобів і нематеріальних активів, виробничих запасів і витрат.

Інфляційні процеси спонукають науковців переглядати сучасні методики обліку та розробляти нові системи управління господарською діяльністю, щоб зменшити вплив інфляції на економіку підприємства.

Список використаних джерел:
1. Атлас З.В. Бумажно-денежная инфляция / З.В. Атлас. – М.: Госфиниздат,1938. – 195 с.
2. Давидов А.Ю. Инфляция в экономике. Мировой опыт и наши проблемы/ А.Ю. Давидов. – М.: Международные отношения,1991. – 200 с.
3. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: науч. докл. / Г.Г. Кирейцев. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.
4. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры /В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика,2002. 560 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції», затверджений наказом Міністерства фінансів України №147 від 28.02.2002 р. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.
6. Invitation of Comment: Supplementary Disclosures about the Effects of Changing Prices (Stamford, Conn.: FASB, December 27, 1983), p. 15.

УДК 631.15(476)

А.В. КУДРЯВЦЕВА, *магистр эк. наук,*
старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета в сельском хозяйстве,
Белорусская государственная сельскохозяйственная академия,
г.Горки, Могилевская обл., Республика Беларусь

С.Н. КОВАЛЕВА, *старший преподаватель*
кафедры бухгалтерского учета в сельском хозяйстве,
Белорусская государственная сельскохозяйственная академия,
г.Горки, Могилевская обл., Республика Беларусь

ОСОБЕННОСТИ ПЕРЕОЦЕНКИ ИМУЩЕСТВА ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Ключевыми активами любой организации являются основные средства. Существует ряд процедур, главным образом бухгалтерской природы, которые можно осуществлять в отношении основных средств. В числе самых распространенных — переоценка.

Переоценка имущества организаций Республики Беларусь на 1 января 2015 г. производится в соответствии с нормами:

– Указа Президента Республики Беларусь от 20.10.2006 № 622 «О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке» [1];

– Инструкции о порядке проведения переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь,

Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 05.11.2010 № 162/131/37 [2].

Указанными нормативными правовыми актами регулируется процесс переоценки для всех организаций республики независимо от формы собственности и вида осуществляемой деятельности.

В настоящее время переоценка имущества в Республике Беларусь производится в обязательном порядке всеми организациями при достижении уровня инфляции в ноябре текущего года (2014 г.) к дате последней обязательной переоценки, проведенной в соответствии с законодательством (к декабрю 2013 г.), 100 и более процентов.

При недостижении указанного обязательного критерия проведение переоценки зданий, сооружений и передаточных устройств может производиться по решению организации или собственника имущества в добровольном порядке.

Переоценка иных видов основных средств, доходных вложений в материальные активы (т.е. кроме зданий, сооружений, передаточных устройств), а также оборудования к установке производится по решению организации или собственника имущества независимо от уровня инфляции.

По данным Национального статистического комитета Республики Беларусь, опубликованным 19 декабря 2014 г., в ноябре 2014 г. к декабрю 2013 г. уровень инфляции составил 15,5 %. Уровень инфляции не достиг 100 и более процентов, следовательно, переоценка по состоянию на 1 января 2015 г. всех видов переоцениваемого имущества осуществляется по решению организации или собственника имущества самостоятельно.

Решение о проведении переоценки следует оформить внутренним документом организации, например, приказом руководителя, если иное не определено собственником имущества организации.

В решении о проведении переоценки целесообразно указать:

– непосредственно решение о проведении (непроведении) переоценки – если такое решение принимается в отношении всего имущества организации;

– решение о проведении (непроведении) переоценки отдельных групп (подгрупп) имущества либо отдельных инвентарных объектов – если решение принимается только по отдельным объектам выборочно.

Переоценка имущества производится на 1 января года, следующего за отчетным, за период, прошедший с даты предыдущей переоценки, по 31 декабря отчетного года.

Результаты переоценки отражаются в соответствии с законодательством в бухгалтерском учете 31 декабря отчетного года. Проведение переоценки имущества на иную дату, отличную от 1 января года, следующего за отчетным, законодательством Республики Беларусь не предусмотрено.

Так, по состоянию на 1 января 2015 г. к переоцениваемому имуществу относятся:

– основные средства;

– доходные вложения в материальные активы;

– оборудование к установке.

Кроме того, может быть принято решение о переоценке:

– оборудования к установке;

– установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа в составе объектов незавершенного строительства.

Организации имеют возможность применения одного из трех методов переоценки в отношении любого объекта основных средств, числящегося в их учете:

– метода прямой оценки;

– пересчета валютной стоимости;

– индексного метода.

Организация может принять решение о применении одного из указанных методов, в т.ч. по объектам, по которым срок договора лизинга прекращен, по полностью самортизированным объектам, по объектам, переоценка которых была проведена методом прямой оценки на 1 января 2014 г. (дату предыдущей переоценки).

Решение о применении одного из методов переоценки может приниматься в отношении каждого конкретного объекта основных средств. Соответственно, объекты, относящиеся к одной подгруппе, одному виду основных средств (например, легковые автомобили, вычислительная техника и т.п.), могут переоцениваться с применением различных методов. Например, несколько автомобилей и компьютеров можно переоценить методом прямой оценки, остальные - индексным методом.

При этом порядок применения методов переоценки в отношении доходных вложений в материальные активы, а также оборудования к установке в основном совпадает с порядком их применения в отношении объектов основных средств.

Результаты переоценки необходимо оформлять:

– ведомостью переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы;

– ведомостью переоценки оборудования к установке.

Отметим, что формы ведомостей переоценки не регламентируются. Следовательно, какой-либо обязательной формы ведомости переоценки не предусмотрено, их составляют по форме, предусмотренной самой организацией.

Ведомость переоценки основных средств составляется на основании инвентаризационных описей, инвентарных карточек учета основных средств, технических паспортов и других технических и бухгалтерских документов. В ведомости переоценки основных средств записи производятся отдельно в отношении каждого объекта. Вместе с ведомостью переоценки следует хранить документы, используемые при проведении переоценки и подтверждении переоцененной стоимости объектов (сведения о ценах из средств массовой информации, заключение оценщика и т.п.). Ведомости подписываются председателем и членами комиссии и утверждаются руководителем организации.

Список использованной литературы:
1. О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке: указ Президента Респ. Беларусь, 20.10.2006 г. № 622 с изм. и доп. от 16.01.2014 г. // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо» [Электронный ресурс]. – 2015. – Режим доступа: www.bisiness-info.by. – Дата доступа: 7.02.2015.
2. Инструкция о порядке проведения переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке: утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 05.11.2010, № 162/131/37 // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо» [Электронный ресурс]. – 2015. – Режим доступа: www.bisiness-info.by. – Дата доступа: 7.02.2015.

УДК 339.166.4

Е.А. КУПЦОВА, *преподаватель*
кафедры бухгалтерского учета в сельском хозяйстве,
Белорусская государственная сельскохозяйственная академия
г.Горки, Могилевская обл., Республика Беларусь

ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА КОСВЕННЫХ ОБЩЕХОЗЯЙСТВЕННЫХ И ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

В последнее время у главных бухгалтеров и руководителей планово-экономических служб организаций возникает множество вопросов, связанных с распределением общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Это вызвано в первую очередь проблемами в области ценообразования. Для производителя важно определять полную себестоимость единицы продукта при использовании большинства методов определения цены. Если применяется метод «себестоимость плюс норма прибыли», то способы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов играют ключевую роль в расчете цены. Если цена определяется рынком – то всегда важно сопоставить рыночную стоимость продукта с затратами, понесенными на его производство, с целью недопущения убытков. На практике часто происходит следующее: плановая цена определяется по методу «себестоимость плюс норма прибыли» (информация о затратах берется из плановых калькуляций), затем сравнивается с рыночной ценой и начинается корректировка продажной цены продукта с учетом положения предприятия на рынке. Следовательно, методика учета и распределения косвенных расходов представляет интерес как для предприятий-монополистов, так и для небольших организаций.

После выхода Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов от 30.09.2011 года (с изменениями и дополнениями от 31.12.2013 года) возрос

интерес к учету и распределению косвенных расходов. Определиться с методикой учета косвенных затрат и соблюсти требования норм законодательства в части их распределения помогут документы и нормативные акты, приведенные ниже [1].

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов от 30.09.2011 года (с изменениями и дополнениями от 31.12.2013 года): себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг включает в:

– организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, – прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам;

– организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, – стоимость приобретения реализованных товаров (в ценах приобретения или в розничных ценах, за исключением сумм реализованных торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров);

– организации – профессиональном участнике рынка ценных бумаг – стоимость приобретения реализованных ценных бумаг.

К прямым затратам относятся прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда. В состав прямых материальных затрат включается стоимость израсходованного сырья и материалов, составляющих основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и других материалов, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг. В состав прямых затрат на оплату труда включаются затраты на оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг, а также суммы обязательных отчислений, установленных законодательством, от указанных выплат. В состав распределяемых переменных косвенных затрат включаются косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

Косвенные затраты - это затраты, связанные с производством нескольких видов продукции, выполнением нескольких видов работ, оказанием нескольких видов услуг, которые включаются в себестоимость установленного вида продукции, работ, услуг по определенной базе распределения. В состав косвенных затрат включают общепроизводственные и общехозяйственные затраты [2].

Согласно Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденные постановлением Минфина РБ от 29.06.2011 года № 50 (с изменениями и дополнениями от 20.12.2012 года): счет 25 «Общепроизводственные затраты» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с обслуживанием и управлением структурными подразделениями основного и вспомогательных производств организации. На

этом счете отражают затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, начисленную амортизацию и затраты на ремонт основных средств, используемых в производстве, затраты на оплату труда работников, занятых обслуживанием производства, другие аналогичные по назначению затраты.

Произведенные организацией общепроизводственные затраты отражают по дебету счета 25 «Общепроизводственные затраты» и кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Затраты, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные затраты», списываются с этого счета в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др. Затраты, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные затраты», являющиеся условно-постоянными затратами, могут списываться в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Счет 25 «Общепроизводственные затраты» сальдо на отчетную дату не имеет.

Счет 26 «Общехозяйственные затраты» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с управлением организацией. На этом счете отражают начисленную амортизацию и затраты на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, затраты на содержание управленческого персонала, затраты на информационные, аудиторские и другие услуги, иные аналогичные по назначению затраты.

Произведенные организацией общехозяйственные затраты отражают по дебету счета 26 и кредиту счетов 02, 10, 60, 69, 70 и др.

Затраты, учтенные на счете 26, списывают с этого счета в дебет счета 90 и др. Счет 26 сальдо на отчетную дату не имеет.

Общепроизводственные расходы учитывают раздельно по отраслям (растениеводство, животноводство и другие отрасли) и включают в себестоимость продукции, которая производится в конкретной отрасли. Распределение общепроизводственных расходов между объектами калькуляции может осуществляться несколькими способами: пропорционально общей сумме прямых затрат, за исключением соответствующих производственных затрат на семена, корма, сырье, материалы и полуфабрикаты; комбинированным способом.

В настоящее время в организациях используются следующие подходы к распределению общехозяйственных расходов:

– списание на уменьшение выручки организации;

– распределение непосредственно между продукцией;

– распределение между подразделениями и затем в составе косвенных расходов подразделений – между производимой в них продукцией.

Использование любого из этих подходов изменит финансовый результат предприятия.

Первый вариант имеет право на существование, поскольку в данном случае общехозяйственные расходы рассматриваются как постоянные расходы,

связанные в большей степени не с производимой продукцией, а с периодом деятельности (арендная плата за месяц, амортизация оборудования офиса за месяц, зарплата руководителей за месяц и т.д.). Вместе с тем если основной целью является расчет точной себестоимости продукции, то бухгалтеру необходимо помнить о том, что часть общехозяйственных расходов может быть соотнесена с конкретными видами производимой продукции.

Второй путь – внесистемное распределение общехозяйственных расходов, осуществляемое в специальных таблицах, например, между видами реализованной продукцией. Результаты распределения не находят отражения в проводках. Можно выделить следующие базы распределения общепроизводственных расходов: расходы на оплату труда основных производственных рабочих, производственные расходы (прямые расходы в сумме с распределенными общепроизводственными расходами), выручка от продаж за минусом НДС и акцизов и т.д.

Третий вариант предполагает осуществление процедуры распределения в два этапа. На первом этапе общепроизводственные расходы распределяются между подразделениями предприятия, на втором – между выпускаемыми видами продукции в составе косвенных расходов подразделений. Смысл подхода заключается в следующем: цехи, отделы, службы предприятия не могут функционировать без эффективной системы управления, которую обеспечивают управленческие подразделения. Таким образом, основные подразделения потребляют услуги управленческих подразделений, так же как и услуги вспомогательных производств, за что и должны платить. Правда, для распределения общехозяйственных расходов между подразделениями зачастую использовались необоснованные базы распределения, например заработная плата основных производственных рабочих.

Выбирая варианты, следует помнить, что, с одной стороны, отказ от распределения затрат может привести к просчетам руководства при принятии решений о цене продукта и эффективности его производства, с другой – абсолютно точного распределения косвенных расходов достичь невозможно.

Таким образом, методы учета и списания (или распределения) общепроизводственных и общехозяйственных расходов требуют к себе особого внимания, поскольку оказывают влияние на финансовые результаты всей организации и конкретных продуктов и являются неотъемлемой частью системы управления затратами.

Список использованных источников:

1. Анищенко Н. Особенности учета косвенных затрат / Н. Анищенко // Главный бухгалтер. – 2012. – № 26 (746). – С. 80-85.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.09.2011 г. (с изм. и доп. от 31.12.2013 г.) № 102 // Налоговый вестник. – 2012. – №4. – С. 6-16.

УДК 657:471

І.Б. КУРЛІЩУК, *бухгалтер,*
Сільськогосподарське приватне підприємство «Дружба»

ТРАНСАКЦІЙНІ ВИТРАТИ: ФАКТОРИ ЗРОСТАННЯ ТА ТРУДНОЩІ ОЦІНКИ

Побудова в Україні інституційної моделі розвитку активізувала негативні прояви перехідного періоду – тінізація бізнесу, зростання бандитизму та рейдерства, руйнування свідомості суспільства, посилення опортунізму учасників ринкових відносин та ін. Така ситуація, спонукає власників та керівників до пошуку оптимально ефективних методів ведення бізнесу та впровадження новітніх концепцій управління процесами, зокрема і управління витратами, у тому числі – трансакційними.

Величина і роль трансакційних витрат у сучасному суспільстві надто суттєва. Дослідження свідчать, що трансакційний сектор економіки становить від 50 до 70 %, причому його питома вага постійно зростає. Водночас частка трансакційних витрат у сукупних витратах фірми дорівнює від 1,5 до 15 %, проте у перехідних економіках, до яких відноситься і Україна, вони можуть бути значно більшими [2].

Різниця між витратами трансакційного сектора в цілому і трансакційними витратами фірми зокрема, дає змогу оцінити економію за рахунок виникнення фірми як інституту в суспільстві. Ця величина становить майже 50 %. Унаслідок створення фірми, з'являється економія на загальних витратах шляхом перетворення трансформаційних витрат незалежних агентів на відкритому ринку у внутрішньо фірмові [2].

Недосконалі ринкові механізми та непослідовність державного регулювання в Україні стали фактором різкого зростання рівня трансакційних витрат. Семенова Т.В. виділяє декілька причин, що пояснюють зростання трансакційних витрат в Україні та інших країнах постсоціалістичного простору, зокрема: інституціональна реформа 90 – х років, яка обумовила переведення витрат неефективного розподілу ресурсів, що були властиві плановій економіці, у форму явних трансакційних витрат; низький рівень специфікації прав власності; рентні деформації трансакційних витрат; невисокий рівень довіри й обов'язковості партнерів [4, с. 6-7].

Дослідження свідчать про те, що трансакційні витрати зростають у тих країнах, які здійснюють перехід до ринкової економіки та керуються недосконалим законодавством, заангажованою та непрозорою інформацією.

У країнах із перехідною економікою, до яких належить і Україна, високий рівень трансакційних витрат обумовлений і тим, що й досі не відпрацьований механізм взаємодії органів державної влади та суб'єктів підприємництва [6].

У свої працях Шепеленко О.В. зауважила, що нашій державі питому вагу займають непродуктивні трансакційні витрати, тобто витрати, які вимушені нести економічні агенти для подолання різних штучно створених бар'єрів – економічних, адміністративних та ін.[5, с. 159].

Автор зазначає, що основними факторами зростання трансакційних витрат підприємств з позиції розрахункових відносин є:порушення розрахунково – платіжної дисципліни підприємств, зокрема заборгованість держави перед суб'єктами господарювання; використання в міжнародних контрактах інструментів толлінгу, клірингу, бартеру, завищення або заниження цін; надмірна відкритість національної економіки; нерозвиненість ринкових інститутів та інституцій в Україні; недосконалість інституційної структури, прорахунки у бюджетній та інвестиційній політиці; недолік оборотного капіталу в підприємств; підвищення витрат, які пов'язані із обслуговуванням податків та зборів; використання грошових сурогатів в процесі здійснення розрахунків; широке поширення банківських пластикових карток при реалізації проектів щодо заробітної плати [5, с. 209].

На думку більшості спеціалістів, проблеми української економіки багато в чому пов'язані з великими трансакційними витратами. Як зазначив Д. Норт щодо економік країн СНД, українська економіка вже досягла рівня, коли «на обслуговування угод потрібні величезні ресурси, проте ніяк не може перейти до етапу, коли продуктивність, пов'язана із витратами від торгівлі, зросте ще більше» [2].

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» умовою визнання активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат є їх достовірна оцінка.

Вказуючи на складнощі вимірювання трансакційних витрат професор Г.Г. Кірейцев зауважив: «категорія «трансакційні витрати» є абстракцією реальних економічних відносин між людьми та підприємницькими структурами з приводу застосування алгоритмів, що постійно ускладнюються, процедур організації виробництва та обміну, тобто процедур трансакцій, під якими розуміють зміни прав власності і свобод. Тому важливішою передумовою гармонізації таких відносин, як і раціонального управління ними, є всебічне уявлення про якісні характеристики трансакційних витрат та знання закономірностей формування кількісних їх параметрів» [3, с. 186].

Порядок відображення в обліку витрат регламентується положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», відповідно до якого визнання витрат здійснюється у такому порядку: витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань; витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені; витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені; витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені; якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами [1]

Досить часто, дослідники трансакційних витрат питання їх оцінки пов'язують із сектором трансакційних витрат. Причому, цікаво, що і однією із перших найбільш вдалих спроб оцінки трансакційних витрат, була концепція трансакційного сектору, розроблена вченими Д. Уоллісом і Д. Нортом.

Важливо те, що чим вищий розвиток трансакційного сектору, тим нижчі трансакційні витрати в ньому, що, нажаль не можна прослідкувати в сучасній Україні. Це пов'язано, насамперед, з тим, що трансакційний сектор у більшій мірі представлений сферою нематеріальних послуг (на рівні самостійних формувань та структурних підрозділів підприємств), яка в державі лише розвивається. Відповідно, певні неузгодженості та невідпрацьовані механізми спричиняють подібні витрати - як плату за недосконалості існуючих нині економічних систем.

На даний час не існує жодної загальноприйнятої, науково обґрунтованої та апробованої концепції вимірювання та оцінки трансакційних витрат ні на макро -, ні на мікро – ні на мезорівні.

Висловлюючи власну позицію щодо оцінки трансаційних витрат, зазначимо, що вирішенням проблеми відображення та оцінки трансакційних витрат може стати відпрацювання нових механізмів управлінського обліку, що включали б у себе процедури систематичного зору інформації про трансакційні витрати, їх накопичення, опрацювання, інтерпретацію та оптимізацію з врахуванням концепцій інституційної економічної теорії. Проте, зважаючи на те, що подібні витрати неоднорідні за своєю природою, проявляються в вимірюваних та не вимірюваних формах, основним питанням на яке необхідно дати однозначну відповідь є питання облікувати їх лише за правилами бухгалтерського обліку, у межах управлінського чи у їх поєднання.

Підґрунтям для успішного здійснення оцінки та вимірювання трансакційних витрат відповідно є чітка ідентифікація, визначення характеру та класифікація подібних витрат з врахуванням того, що переважна їх більшість є непрямими, накладними витратами. У подальшому, керуючись базовими принципами існуючої методики обліку витрат та прийомами управлінського обліку, необхідно розробити нову адаптовану схему первинного, синтетичного, аналітичного обліку трансакцій та витрат, що їх супроводжують із кінцевим відображення інформації у внутрішній та зовнішній звітності.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р.
2. Інституціонально – інформаційна економіка. Підручник. Автори Чухно А.А., Леоненко П.М., Юхименко П.І., 2010 [Електронный ресурс] // Режим доступу: http://pidruchniki.com/ekonomika/.
3. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: Монографія / Г.Г Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
4. Семенова Т.В. Трансакційні витрати іноземного інвестування в Україні та шляхи їх скорочення: автореф. дис. на здобуття наук. Ступеня канд. екон.

наук: спец. 08.01.01 «Економічна теорія» / Т.В. Семенова. – Донецьк 2001. – 17 с.
5. Шепеленко О.В. Трансакционныэ издержки в переходной экономике: проблемы теории и практики: Монография / О.В. Шепеленко. – Донецк: МОН Украини.Донецкий нац. Ун –т экономики и торговли им. М.Туган – Барановского, 2007. – 360с.
6. Ющак Ж.М. Складові та оцінка трансакційних витрат. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу, 2(17), с. 400-405 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: eztuir.ztu.edu.ua.

УДК 657:346.5:339.9

В.С. ЛИТВИНЕНКО, *к.е.н.,*
старший викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

Особливістю бухгалтерського обліку є постійне балансування між економічною теорією та правом. Бухгалтерський облік ведеться в певному правовому полі, тобто підпадає під нормативне регулювання. Саме тому надзвичайно важливим є нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку, під яким розуміють усю сукупність нормативних актів, котрі регламентують ведення обліку загалом чи окремих його об'єктів і включає Конституцію України, Кодекси України (Податковий, Господарський, Цивільний, про працю), Закони України, постанови Кабінету Міністрів України, укази Президента України, накази Міністерства фінансів України, постанови Національного банку України, положення, інструкції, методики, рекомендації міністерств і відомств, накази (про облікову політику) суб'єктів господарювання.

Ключовими нормативними документами в галузі бухгалтерського обліку вважаються Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] і національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Проблеми нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку знайшли відображення у працях значної частини науковців з бухгалтерського обліку, зокрема, Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф, Гуцаленко Л.В., Жука В.М., Кірейцева Г.Г., Пархоменка В.М., Пушкаря М.С. та багатьох інших. Проте невирішених проблем залишається надзвичайно багато, а нормативно-правове забезпечення обліку потребує удосконалення.

Під впливом глобалізації економіки й інтеграції України до міжнародних організацій та об'єднань відбувається поступова адаптація законодавства до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Зокрема, і стаття 387 глави 13 Угоди про асоціацію між Україною та Європейським союзом

передбачає впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів та поступове наближення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Сторони також спрямовують свою діяльність на обмін інформацією та досвідом щодо існуючих систем та відповідних нововведень в зазначених сферах [4].

На думку С. Голова, для успішної імплементації положень Угоди про асоціацію з ЄС щодо бухгалтерського обліку і аудиту необхідно здійснити комплекс заходів методологічного та організаційного характеру, зокрема:

– перегляд відповідних нормативно-правових актів;

– перегляд порядку формування статистичної фінансової інформації;

чіткий розподіл функцій щодо контролю та забезпечення дотримання МСФЗ і НП(с)БО;

– кадрові зміни, спрямовані на залучення до проведення зазначених вище заходів високопрофесійних і патріотично налаштованих працівників;

– перегляд механізму формування та функціонування Методологічної ради бухгалтерського обліку [1, с. 12].

Як зазначив Кірейцев Г.Г., в основі облікової трансформації були і залишаються вимоги МСФЗ, що розробляються і поновлюються для умов розвиненої ринкової економіки. Поспішність впровадження без необхідної експериментальної перевірки неадекватних до реальних потреб перехідної аграрної економіки України міжнародних облікових стандартів за рахунок іноземних грантів заважала обґрунтованому їх оцінюванню як складової практичної організації інформаційного забезпечення менеджменту, включаючи аграрний менеджмент.

Під впливом міжнародних фінансових структур (МВФ та СБ) і міжнародних професійних організацій (Міжнародна федерація бухгалтерів) Україна активно включилася у процеси реформування національної системи бухгалтерського обліку.

Суть реформи полягала в розробці національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що не суперечать МСФЗ. Неминучість глобалізації економіки пов’язана з обмеженістю використовуваних ресурсів. Вона зумовлює неможливість уникнення міжнародноъ уніфікації методології обліку та стандартизації фінансової звітності як умови мінімізації невизначеності [2, с. 49].

І далі професор Кірейцев Г.Г. застеріг, що впровадження в Україні П(С)БО є першим кроком в напрямку ігнорування національних інформаційних потреб для управління локальною економікою, а повне виконання вимог МСФЗ для задоволення інформаційних потреб глобального управління буде наступним кроком у мінімізації можливостей управляти розвитком обліку на національному рівні. Отже, повна орієнтація нашого обліку на методологію і вимоги МСФЗ нехтує національні інтереси України. Вона науково не обґрунтована і змушує його довічно наздоганяти інші країни з невиправданими негативними наслідками, а фахівців з обліку – запопадливо виконувати вказівки Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності.

Функціонування сучасного світогосподарства виявило настання загальної, і не до кінця зрозумілої, всесвітньої економічної кризи, яка охопила всі

континенти, галузі, економіки країн, добробут людей. Заходи з уніфікації обліку на міжнародному рівні та впровадження МСФЗ не поліпшили інформаційний сервіс менеджменту, не зробили управління антикризовим [2, с. 51].

Варто зазначити, що у світі загалом, і країнах ЄС загалом застосування МСФЗ не однакове: від повного ведення за МСФЗ до заборони їх використання. Кожна країна має свою національну систему регулювання бухгалтерського обліку, яка лише у загальних рисах спирається на принципи МСФЗ.

Таким чином, стає зрозумілою потреба знайти баланс у нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку, а саме визначити, які питання повинні регламентуватися на міжнародному, які на національному, регіональному чи галузевому рівнях, а які віддати на розсуд суб'єкта господарювання.

На міжнародному рівні, на нашу думку, повинні визначатися лише загальні принципи обліку та звітності. У їх межах, із врахуванням ментальних особливостей, традицій, рівня економічного розвитку, особливостей оподаткування та інших факторів, має формуватися національна система облікового законодавства. Питання управлінського обліку має визначати суб'єкт господарювання враховуючи найновіші досягнення економічної науки.

Одним із найбільших недоліків нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні є його мінливість, що не дає змоги оцінити ефективність окремих правових норм та наслідків прийнятих нововведень, ускладнює роботу облікового персоналу, викривлює показники бухгалтерського обліку в динаміці.

Зважаючи на значну кількість нормативно-правових актів з питань бухгалтерського обліку, нагальним завданням є їх класифікація і систематизація для полегшення використання у практичній діяльності. Адже навіть ідеальне законодавство не забезпечить досягнення поставлених цілей, якщо його не дотримуються.

Впроваджуючи зміни у нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку, варто пам'ятати, що найважливішими законами, на які мають орієнтуватися законодавці, є закони економіки, а відтак бухгалтерський облік має органічно вписуватися у систему економічних інститутів.

Список використаних джерел:

1. Голов С. Регулювання бухгалтерського обліку і аудиту в ЄС та виклики для України / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – №10. – С 3-13.
2. Кірейцев Г. Вплив глобалізації економіки на розвиток системи обліку в Україні / Г. Кірейцев, В. Литвиненко, Н. Мавріна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 4. – С. 47-53.
3. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV // Офіційний вісник України. – 1999. – № 33. – С. 71.
4. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс] / режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish/article?art_id=2465813.

УДК 658.15:657

А.А. МАКУРІН
асистент кафедри обліку і аудиту
ДВНЗ «Національний гірничий університет»

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВУГЛЕВИДОБУВНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ УКРАЇНИ

Незважаючи на досить велику кількість регламентуючих документів, у сфері українського бухгалтерського обліку практично не розглядаються питання обліку, пов'язаних з поняттям природокористування та одного з його напрямів надрокористування.

Мінерально-сировинні ресурси представляють собою всі корисні копалини, що використовуються людиною, і що містяться в надрах Землі і на її поверхні. Комплекс заходів по залученню мінерально-сировинних ресурсів в господарський оборот і являє собою надрокористування. В цілому, правове регулювання всього процесу надрокористування в Україні здійснюється на підставі Конституції України і Закону Україні «Про надра», а також прийнятих на підставі цього закону інших нормативних документів. Законодавство про надра покликане забезпечити в першу чергу відтворення мінерально-сировинної бази, її раціональне використання, охорону надр, захист інтересів держави і надрокористувачів [1].

Згідно Закону України «Про надра»: надра є частиною земної кори, розташованої нижче ґрунтового шару, а при його відсутності – нижче земної поверхні і дна водойм і водотоків, що тягнуться до глибин, доступних для геологічного вивчення та освоєння [1].

Найважливішим аспектом є той факт, що надра в межах території Україні, включаючи підземний простір і що містяться в надрах корисні копалини, енергетичні та інші ресурси, є державною власністю. Ділянки надр не можуть бути предметом купівлі, продажу, дарування, успадкування, внеску, застави або відчужуватися в іншій формі. Однак, законодавець дозволяє надавати надра у користування суб'єктам підприємницької діяльності. Надра можуть надаватись у користування для регіонального геологічного вивчення; геологічного вивчення з метою пошуку, оцінки, розвідки і видобутку корисних копалин або в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; для визначення особливо охоронних геологічних об'єктів або збору геологічних колекційних матеріалів.

Надра – це частина земної кори, що розташована під поверхнею суші та дном водоймищ і простягається до глибин, доступних для геологічного вивчення та освоєння. Завданням Кодексу України про надра є регулювання гірничих відносин з метою забезпечення раціонального, комплексного використання надр для задоволення потреб у мінеральній сировині та інших потреб суспільного виробництва, охорони надр, гарантування при користуванні надрами безпеки людей, майна та навколишнього природного середовища, а

також охорона прав і законних інтересів підприємств, установ, організацій та громадян. Надра надаються у користування на підставі ліцензії, яка є документом, що засвідчує право її власника на користування ділянкою надр у певних межах і з певною метою протягом встановленого терміну. При цьому в ліцензійній угоді містяться правила та умови, а також вимоги до надрокористувачів, які є обов'язковими до виконання. Порядок отримання ліцензії регламентується Законом України «Про надра» та іншими нормативними документами, що видаються Міністерством природних ресурсів України.

Кодекс України про надра передбачає необхідність отримання спеціального дозволу на користування надрами.

Дозволи надаються на такі види користування надрами:

– геологічне вивчення родовищ корисних копалин;

– геологічне вивчення, у тому числі дослідно-промислова розробка родовищ корисних копалин загальнодержавного значення;

– видобутку корисних копалин;

– геологічне вивчення нафтогазоносних надр, у тому числі дослідно-промислова розробка родовищ, з подальшим видобуванням нафти, газу (промислова розробка родовищ);

– будівництво та експлуатація підземних споруд, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, у тому числі споруд для підземного зберігання нафти, газу та інших речовин і матеріалів, захоронення шкідливих речовин і відходів виробництва, скидання стічних вод;

– створення геологічних територій та об'єктів, що мають важливе наукове, культурне, санітарно оздоровче значення (наукові полігони, геологічні заповідники, заказники, пам'ятки природи, лікувальні, оздоровчі заклади тощо);

– виконання робіт (здійснення діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції.

Отримання спеціального дозволу є трудомістким і тривалим процесом, який вимагає від заявника певних навичок і вмінь при підготовці документів належним чином. Але досі не уточнено порядок обліку ліцензії на видобуток корисних копалин в тому випадку, якщо це є єдиною метою користування надрами. Вартість подібних ліцензій досить істотна і суть одержуваних на її основі прав має велике значення для видобувного підприємства.

Суб'єкт економічної діяльності отримав ліцензію і починає роботу в першу чергу з геологічного вивчення (пошуку та оцінки) корисних копалин. Порядок обліку витрат на стадії пошуку, оцінки родовищ корисних копалин і розвідки корисних копалин на певній ділянці надр також регламентується П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин», [2], про який вже згадувалося вище. Цей документ розроблений на основі МСФЗ (IFRS) 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин»[3].

Сфера дії П(С)БО 33 – відображення витрат на розвідку запасів корисних копалин, здійснюваних підприємством з моменту отримання юридичних прав на розробку родовища і до встановлення комерційної доцільності видобутку. У положенні розглянуті наступні питання: дано визначення пошукових активів,

наведені ознаки і приклади матеріальних і нематеріальних активів, порядок оцінки пошукових активів при визнанні та подальша оцінка, умови припинення визнання пошукових активів і вимоги до розкриття інформації в бухгалтерській звітності. Незважаючи на це, розглянуте П(С)БО представляється досить рамковим і істотне значення в ньому відводиться позиції самого гірничо-видобувного підприємства за багатьма неоднозначним питанням. Це обумовлює існування великої кількості варіацій в обліковому процесі. Крім того, знижується ступінь порівнянності фінансової звітності різних підприємств, підвищується складність контрольних та аналітичних операцій. Багато видобувних компаній при розробці своєї облікової політики з метою обліку витрат на освоєння природних ресурсів користуються методикою, викладеною в Наказі від 05.07.2002 р. № 312 «Методичні рекомендації визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами» в розділі V – Визначення сум податкових зобов'язань з місцевих, ресурсних і рентних платежів за непрямими методами [4]. Однак, відповідність цієї методики економічної сутності розглянутих витрат досить спірно.

МСФЗ (IFRS) 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» в деякому розумінні має тимчасовий статус, оскільки Комітет з МСФЗ, що займається розробкою і прийняттям міжнародних стандартів, планує провести комплексну й масштабну роботу по створенню більш детальних і ефективних стандартів для видобувних галузей . Але на даний момент ця робота ще не проведена. Завершення етапу геологічного вивчення (пошуку та оцінки) і розвідки корисних копалин вважається встановлення економічної доцільності (або недоцільності) видобутку розвіданих запасів. Для бухгалтера досить невизначена фраза, оскільки необхідний цілком конкретний документ для фіксування в обліку цього факту. Цим документом є рішення керівництва про визнання розробки родовища доцільною (або недоцільною) і початку робіт з видобутку корисних копалин (чи ні). У свою чергу керівництво приймає таке рішення на підставі ТЕО – техніко-економічного обґрунтування.

Якщо приймається рішення про недоцільність розробки родовища, пошукові активи списуються на витрати одноразово, за винятком випадків, коли деякі активи продовжують використовуватися в діяльності підприємства. У випадку, якщо приймається рішення про початок виробничої діяльності в розробці родовища, сформовані в активі балансу пошукові активи починають амортизуватися, тобто переносити свою вартість на витрати протягом певного періоду, який встановлюється підприємством. Таким чином, матеріальні пошукові активи стають основними засобами, а нематеріальні пошукові активи - нематеріальними активами. І всі ці нові об'єкти враховуються в порядку, встановленому для обліку основних засобів (П(С)БО 7) і нематеріальних активів (П(С)БО 8).

Виробнича діяльність у вугледобувній галузі пов'язана з використанням тих же господарських засобів, що і будь-яка інша: промислове обладнання, будівлі, споруди, трудові ресурси, матеріали, запчастини тощо. Відповідно застосовуються встановлені стандарти бухгалтерського обліку: для обліку запасів (П(С)БО 9 «Запаси»), для обліку основних засобів (П(С)БО 7 «Основні

засоби»), для обліку доходів (П(С)БО 15 «Дохід»), для обліку витрат (П(С)БО 16 «Витрати») та інші. Ніяких відступів для видобувних галузей ці стандарти не містять.

Список використаних джерел:

1. Кодекс України про надра від 27.07.94 р. № 132/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/132/94-вр.
2. П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nibu.factor.ua.
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 (МСФЗ 6)«Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua.
4. Методичні рекомендації визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами: Наказ від 05.07.2002 р. № 312 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua.

УДК 657.15

О.І. МАЛИШКІН,
професор кафедри обліку і аудиту,
Київська академія водного транспорту

ФІЛОСОФСЬКЕ ПІДГРУНТЯ ДОСЛІДЖЕНЬ З ОБЛІКУ ПОДАТКІВ

Дослідження в галузі обліку, як дисципліни соціального спрямування, повинні спиратися на певне філософське підґрунтя. Сучасна парадигма вітчизняної науки про бухгалтерський облік та аудит оперує такими поняттями як предмет, завдання, функції, класифікація, об'єкт, види, форми. На цьому наголошує переважна більшість вітчизняних дослідників з обліку та аудиту. Аналогічну позицію займають російські автори, які мають на меті аналогічну схему наукових досліджень.

Такий підхід певною мірою, як справедливо зазначають С. Івахненков та А. Георгіаді, є відлунням традиційних підходів, характерних для радянської доби розвитку науки. Остання, у свою чергу, грунтується на маркситсько-ленінському світогляді, в основу якого покладено філософію діалектичного матеріалізму. Загально відомо, що діалектичний підхід бере свій початок із праць німецьких філософів Г. Гегеля, І. Канта. Зазначені автори стверджують, що за рубежем, зокрема, в англомовних країнах, праці І. Канта, Ф. Енгельса, К. Маркса, а тим більше, В. Леніна, Й. Сталіна відомі здебільшого фахівцям з філософії і не розглядаються як основа наукового методу в інших науках [2, с. 50].

У зарубіжних джерелах марксистська філософія є лише одним з епістомологічних підходів, складовою так званої «критичної теорії», покликанням якої є дати людям зрозуміти себе і позбавити їх помилкових переконань. За дослідженнями С. Івахненкова та А. Георгіаді, в англомовній частині світу до концептуальних засад теорії бухгалтерського обліку та аудиту,

визначених у працях американського теоретика у галузі обліку та аудиту Ч. Шандла, відносять п'ять елементів: 1) постулати; 2) теореми; 3)структура; 4) принципи; 5) стандарти. Зазначені компоненти включають в себе такий зміст [2, с. 51-52].

Постулати – це необхідні базові твердження, фундаментальні поняття, припущення, які мають бути прийняті без доведення.

Теореми – це твердження, які можуть бути пояснені за допомогою постулатів.

Структура пояснює частини та їх взаємозв'язок у дисципліні (модель концепції).

Принципи – це узгодження, які зазвичай пов'язані з дисципліною і виступають як пояснення для практики. Вони є нормами, яких або дотримуються, або ні.

Стандарти необхідні для позначення якості процедур у певній дисципліні. Вони формуються у суспільстві різними соціальними силами і можуть бути чітко сформульовані державою або іншим органом.

Зазначені елементи теоретичних досліджень грунтуються на іншій філософській основі, а саме на позитивізмі. В наведеній конструкції не має місця таким елементам досліджень як суб'єкт, предмет, об'єкт. Натомість теорії завжди розглядаються з погляду суб'єктивного (людського) чинника, а не як щось об'єктивно існуюче безвідносно до діяльності конкретних зайнятих фахівців.

Досліджено, що процес справляння податків і податковий облік як його частина, є надзвичайно суб'єктивною площиною відносин, хоча й ґрунтується на законодавчих нормах. Крім того, в ринкових умовах він позначається конфліктністю сторін процесу — бізнесу (платника) та держави (податкового органу). Прикладів таких конфліктів як на законодавчому рівні при прийнятті законодавчих норм, так і на рівні адміністрування податків конкретного платника податків в нашій країні безліч і вони не потребують доказів.

Отже, для цього процесу характерною є суб'єктивістика, а не матеріалістична (об'єктивна) парадигма. Тому результати досліджень в означеній галузі мають спрямування на вирішення практичних проблем платників податків у сфері облікового забезпечення процесу справляння податків, зборів. Такий підхід має і державницьку складову, оскільки сприяє встановленню прозорих, обґрунтованих правил наповнення державного та місцевих бюджетів країни, тобто розв'язанню обопільних проблем двох сторін. Означені елементи такого підходу набувають статусу принципів і стандартів у розумінні теорії Ч. Шандла.

Такий компонент означеної теорії як структура може бути реалізований у формі моделей податкового обліку, зокрема, його побудови в струтурі обліковій системі підприємства зі статусом «вбудованого» або «автономного» обліку.

С. Івахненков та А. Георгіаді закликають уникати у дисертаційних та інших наукових дослідженнях дискусій щодо термінології та відповідного створення на цій основі нових теорій, а також щодо включення їх до пунктів новизни досліджень [2, с. 49]. Такий підхід відповідає, на їх погляд, позитивізму

як філософському напряму та світоглядній концепції в наукових дослідженнях у галузі бухгалтерського обліку та аудиту.

Між тим, в умовах податкової реформи в Україні, коли термінологічний апарат досліджень в галузі обліково-звітного забезпечення оподаткування не сформований повністю, зокрема, в законодавстві відсутні деякі необхідні терміни, такий підхід не є доречним. Тому після сформування на законодавчому рівні принаймні таких базових термінів як «оподаткування», «податковий облік» («податкові розрахунки»), «фінансовий облік», «бухгалтерський облік» відповідно до сучасних умов розвитку економіки, можна на певний час припинити обговорення цих питань в літературних джерелах, а самі теорії перевіряти на практиці.

Зрозуміло, що позитивістська теорія Ч. Шандла базується, в першу чергу, на парадигмі суб'єктівизму, а отже, на поглядах вчених і практиків на розв'язання тієї чи іншої проблеми. Як зазначає С. Голов, такі погляди можуть виступати певним обмеженням у розвитку як науки, так і практики бухгалтерського обілку [1, с. 117]. Однак тут немає нічого дивного: наука і практика обліку робляться людьми. Питання вибору парадигми розвитку полягає лише в тому, яка критична маса перемагає в даний час.

Отже, поділяючі в цілому потребу впровадження в умовах європейського вектору розвитку України нових підходів з арсеналу позитивізму як форми філософії світосприйняття, вважаємо за необхідне у відносно нових сферах науки, до якої слід віднести й проблематику податкового обліку, накопичити критичну масу напрацювань. Це дасть змогу найбільш вдалі розробки втілити у законодавчі норми, що слугуватиме позитивним кроком до вирішення проблем переходу на більш високий рівень філософського підґрунтя бухгалтерської науки [4, с. 69].

Зазначене філософське підґрунтя сприяє утвердженню практичній спрямованості парадигми податкового обліку як підсистеми бухгалтерського обліку, з одного боку, і процесу оподаткування, з іншого.

Список використаних джерел:

1. Голов С.Ф. Роль інституціональних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку. / С.Ф. Голов // Тези виступів на XI міжнар. наук. конференції «Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю». – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 116–118.
2. Івахненков С. Філософсько-світоглядні основи наукових досліджень в обліку та аудиті: англомовний світ / С. Івахненков, А. Георгіаді // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 3. – С. 48–52.
3. Легенчук С. Погляд на реформу національної системи бухгалтерського обліку: ефект когнітивного дисонансу / С. Легенчук, Д. Лозинський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 8. – С. 22-26.
4. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: монографія / О.І.Малишкін. – К.: Центр учбової літератури, 2013, - 376 с.

УДК 657(470+571)

Ю.А. МАНАЧИНСЬКА, *к.е.н.,*
старший викладач кафедри обліку і аудиту,
Чернівецький торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету

АКТУАРНА СТАДІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

В історії становлення сучасної облікової парадигми зарубіжні науковці проводять наступну періодизацію: перший етап, що охоплює XVIII – та триває до початку XX ст., другий – XX ст. і третій, який характерний для сьогодення та охоплює епоху XXI ст. Відповідно перший із зазначений етапів характеризується статичністю облікових концепцій, для другого періоду притаманна – динаміка, а для третього – актуарне підґрунтя змістового наповнення традиційного бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання.

Ж. Рішар досліджуючи теоретичні та практичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку, звертає увагу на те, що до XXI ст. за часту виокремлювалися три типи обліку: камеральний, статистичний та динамічний. На думку зарубіжного науковця, зазначені різновиди обліку найбільш розповсюджені та їх досить часто плутають між собою. Окрім того, для переважної більшості користувачів перелічені види бухгалтерського обліку дозволяють дізнатися, безумовно, приблизну, біржову вартість суб'єкта господарювання. Вчений розглядає актуарний бухгалтерський облік з позиції оцінки майна господарюючого суб'єкта, що реалізується в комплексі [1, с. 86].

Під понятійним апаратом, зазвичай, розуміють різного роду категорії як певне узагальнююче поняття, що виражає істотні сторони тих чи інших явищ і процесів. Власне, пізнання цих загальних явищ і процесів і є наукою. Отож, як і будь-яка наука, бухгалтерський облік має свій понятійний (категорійний) апарат, за допомогою якого будується як його теорія, так і практика. Одні категорії знаходяться в теорії обліку, інші в практиці, всі вони тісно пов'язані між собою; часто – це одні й ті ж категорії, але інтерпретовані по-різному, що обумовлює необхідність в їх систематизації та деталізації [4, с. 78]. Не виключенням є і понятійний апарат актуарного бухгалтерського обліку.

Важливим специфічним об'єктом актуарного обліку виступає економічна вартість. Економічна (мінова) вартість вкладень грошового капіталу визначається їх здатністю приносити притік доходу в майбутньому у вигляді відсотків за виданими кредитами або дивідендів за вкладеннями в акції або установчого капіталу господарюючих суб'єктів. Іншими словами, мінова (економічна вартість) вкладень грошового капіталу визначається здатністю організації генерувати майбутні грошові потоки за позиковим капіталом (чистими фінансовими зобов'язаннями) і власним капіталом, тобто майбутніми грошовими потоками за операціями з позичальниками і акціонерами [2, с. 58].

Власний капітал, знаходить відображення в Балансі (Звіті про фінансовий стан), при будь-яких коливаннях та відносності вимірників дає можливість визначити ринкову вартість суб'єкта господарювання, тобто вартість майна за

умов його продажу як цілісного майнового комплексу. Проте на думку Ж. Рішара, такий підхід є помилковим, оскільки жоден з різновидів бухгалтерського обліку не може, в принципі, надати уявлення про майно суб'єкта господарювання за умов його продажу як цілісного майнового комплексу [1, с. 86].

Пріорітет балансу (Звіту про фінансовий стан) виходить з того, що облік здійснюється в інтересах інвестора, якого цікавить більше зміна вартості його майна, ринкова капіталізація об'єктів інвестування, яка залежить більше від показників чистих активів, ніж від бухгалтерського прибутку. Джерелом збільшення чистих активів, крім фінансових результатів, можуть бути збільшення капіталу суб'єкта господарювання та зростання величини його майна. Тому важливим є не показник прибутку, а величина, яка характеризує зміну вартості чистих активів. Орієнтація фінансової звітності на традиційний показник прибутку не дає користувачам можливості оцінити реальну вартість бізнесу. Тому, не дивлячись на законодавчу норму, яка визначає, що метою комерційної діяльності є прибуток, поширюється інша цільова установка бізнесу – максимізація вартості компанії [5, с. 604].

Камеральна бухгалтерія не спроможна надати таке інформаційне підґрунтя, оскільки вона обмежується спостереженням за рухом лише грошових коштів. В свою чергу, при динамічному обліку, це також стає не можливим, оскільки предметом його дослідження є витрати на вкладений капітал (не залежно від його вартості на ринку). Найбільш дивовижним є те, що статичний облік теж не в змозі вирішити цю задачу. Проте, статистичний облік забезпечує баланс, в якому різноманітні види активів представлені в ринковій оцінці, але при цьому мова йде про вимірювання кожного окремо взятого виду активів. Такий вид оцінки не має нічого спільного з оцінкою біржовою, тобто в умовах пролажу суб'єкта господарювання, як цілісного майнового комплексу. Зарубіжні вчені акцентують увагу на тому, що в силу таких обставин, для того, щоб дізнатися вартість суб'єкта господарювання, його майна в цілому, необхідно застосовувати зовсім інший вид обліку – актуарний бухгалтерський облік. На практиці в переважній більшості випадків облікові працівники не ведуть цей вид обліку та надають «практикувати» його біржі або спеціалістам з оцінки суб'єкта господарювання [1, с. 87].

Важливою тенденцією розвитку обліку є поступове витіснення історичної вартості об'єктів оцінками за справедливою вартістю. Такий перехід до оцінки статей за справедливою вартістю логічно витікає з концепції пріоритету балансу (Звіту про фінансовий стан). Оскільки у балансі дотримується рівність ресурсів та їх джерел, то виникає бажання довідатись, скільки ці активи коштують на балансову дату, а також визначити вартість реального капіталу суб'єкта господарювання, обчислення якої не може бути здійснено за тими ж оцінками, що і фінансових результатів [5, с. 604].

М.С. Пушкар, М.Т. Щирба звертають увагу на те, що облік в Україні розвивався в руслі парадигми соціалістичної моделі, а тому ідеї зарубіжних авторів не змогли знайти застосування, а тим більш розвиватися. Система обліку повністю орієнтувалася на створення інформації для державних органів

була підпорядкована єдиній меті – збиранню й обробці даних за окремими галузями економіки та держави в цілому. Лише у зв'язку з реформуванням національної системи обліку, прийняттям закону про облік та фінансову звітність в Україні, та національних стандартів обліку, починається формуватися нова парадигма системи українського обліку з 2000 року [3, с. 99].

В цілому в умовах сьогодення теорії та практиці бухгалтерського обліку й економічного аналізу сформувалося більшість ключових елементів і змістових форм, які є цілком необхідними для виокремлення нового типу й відповідної стадії розвитку обліку. Так, актуарний облік має свої власні цілі та задачі, основні групи користувачів, принципи обліку, балансове рівняння, систему актуарної фінансової звітності, систему економічного аналізу цієї звітності, а також специфічні моделі оцінки вартості суб'єкта господарювання за даними актуарної звітності [2, с. 66].

Т.М. Сльозко відмічає, що оскільки теоретичні основи бухгалтерського обліку, з одного боку, це його предмет, а з іншого – метод та його елементи, то саме цей підхід використано для поділу категорій теоретичного спрямування, серед яких вітчизняний науковець виокремлює: предмет, об'єкт і метод; майно і капітал, або активи, пасиви; дебіторську та кредиторську заборгованість; виручку та доходи; витрати і втрати; прибуток (збиток); факти господарського життя; оцінку та калькуляцію; документацію та інвентаризацію; рахунки та подвійний запис; балансове узагальнення і звітність [4, с. 81].

На початку XXI удосконалюється облік у зв'язку із зростанням рівня інтернаціоналізації, удосконалення технологічних процесів, обмеженням ресурсів і необхідністю їх ефективного використання, переходом від індустріального суспільства до постіндустріального та інших причин. Принципова відмінність сучасної моделі обліку на початку XXI ст. від попередніх полягає в поділі єдиної системи на окремі підсистеми та яскраво виражені орієнтації на задоволення користувачів у релевантній інформації. Зокрема вітчизняні вчені наводячи диференціацію видів обліку в епоху сьогодення виокремлюють наступні їх рівні: управлінський облік, фінансовий облік, стратегічний облік [3, с. 99].

Будь-які трансформаційні процеси в економіці впливають на розвиток обліку. Сучасна світова економіка характеризується як інформаційна або економіка знань. Основними рисами такої економіки є зменшення питомої ваги індустріального виробництва, глобалізація, рух капіталів і трудових ресурсів, значне збільшення питомої ваги інтелектуальної праці та інформаційних технологій тощо. Основним критерієм успішності роботи підприємства стала його ринкова капіталізація, витіснивши такі традиційні показники, як прибуток і рентабельність. Це зумовило потребу трансформації (зміни вектора) бухгалтерського обліку, який відображає економічні явища і процеси. Серед основних особливостей, які характеризують тенденції розвитку обліку останніх років відповідно до нових потреб користувачів облікової інформації, виділяють такі: пріоритет балансу (Звіту про фінансовий стан); розширення меж застосування справедливої вартості; заміна концепції власності концепцією

контролю; перехід від обліку майна до обліку ресурсів; регулювання звітності, а не обліку [5, с. 604].

В умовах сьогодення у світі зростає роль ринку капіталу та фінансових інститутів. Оскільки все більша кількість суб'єктів господарювання реального сектору економіки розглядає біржу в якості зручного та надійного інструменту залучення коштів для реалізації інвестиційних проектів. З іншої сторони, фінансові інститути та приватні особи вкладають все більші суми своїх заощаджень та наявних коштів в різноманітні фінансові інструменти на біржі. Розробка теорії і методології актуарного обліку, механізми складання та використання актуарної фінансової звітності виступає актуальною і важливою задачею розвитку теорії і практики сучасної стадії розвитку бухгалтерського обліку та економічного аналізу. До її вирішення в Україні та закордоном лише приступають, що обумовлює необхідність у проведенні подальших змістовних досліджень з даної проблематики [2, с. 162].

В цілому розробка і реалізація концепції і методології актуарного обліку та звітності дозволяє модернізувати традиційні системи обліково-аналітичного забезпечення управління та привести їх у відповідність до нових вимог сучасної економіки. Інформація, що формується в актуарному обліку, буде корисною зовнішнім користувачам для підвищення обґрунтованості управлінських рішень про інвестування та кредитування, та внутрішнім користувачам для застосування нових методів і методик управління капіталізацією суб'єкта господарювання та грошовими потоками [1, с. 163].

Список використаних джерел:

1. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
2. Шигаев А.И. Актуарный учет и использование его данных для управления / А.И. Шигаев; под ред. В.Б. Ивашкевича. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. – 224 с.
3. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
4. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т.М. Сльозко. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 304 с.
5. Теория бухгалтерського обліку: монографія / Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.; за заг. ред. Л.В. Нападовської. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.

УДК 657.1 (476)

В.И. МАЦУКЕВИЧ,
ассистент кафедры бухгалтерского учета и контроля в АПК,
Гродненский государственный аграрный университет,
г. Гродно, Республика Беларусь

ИСТОРИЯ СТАНОВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Развитие хозяйственной деятельности человека привело к возникновению в IV веке до н.э. бухгалтерского учета. Хозяйственный учет древности нельзя

назвать бухгалтерским. Это скорее, первичный учет, то что мы теперь называем оперативным учетом.

Ростки бухгалтерского учета можно наблюдать в Ассирийской, Вавилонской и Шумерской цивилизациях. В качестве бухгалтера выступал писец который занимался учетом, заключал сделки и следил за соблюдением всех договоренностей в заключаемой сделке.

Древнеегипетский бухгалтерский учет был очень подробным. Не смотря на то, что все записи велись на папирусе и хранились в хранилищах фараонов отсутствие денежного обращения тормозило развитие учета.

Существенным скачком в развитии бухгалтерского учета послужило появление денег. В Греции впервые была введена чеканная монета. Деньги выступали сначала как самостоятельный объект учета, далее — как средство в расчетах и, наконец, в функции меры стоимости; они стали измерять весь инвентарь. В Греции было развито банковское дело. Банкиры выдавали ссуды, делали переводы, вели учетные книги. Государственными финансами, а также контролем общественных доходов и расходов занимались члены Народного Собрания Афин.

Дальнейшее развитие просматривается в Риме. В целях постановки государственных финансов, а также размеров налогов, который в свою очередь зависел от платежеспособности граждан, под контроль был принят государственный бюджет. Главы семей ежедневно записывали в книгу доходы и расходы, а в конце отчетного месяца составляли главную книгу. Эти данные использовались для налогообложения граждан. Для римлян обязательным становится документирование всех фактов хозяйственной жизни, а где операции не оформляли документально, составлялись оправдательные записки.

Инвентаризация и отчетность в средние века были основными учетными приемами. К примеру в некоторых королевствах существовали описи имущества, которые группировались (здания, продукты, хозяйственный инвентарь, скот). Устное свидетельство считалось достовернее письменного, т.к. письменное можно подделать, а устное нет. Такой взгляд был господствующим вплоть до XIV в. И это приводило к тому, что управляющий в присутствии хозяина или уполномоченного на то лица должен был вслух рассказать обо всем, что он видел, слышал и делал.

В это время формируются два основных направления учета: камеральная и простая бухгалтерия. Объектом учета в камеральной бухгалтерии являлся учет денег в кассе, задачей – расход и приход денежных средств, с этим связан учет ожидаемых доходов и расходов, а также учет расчетов с контрагентами по причитающимся платежам. Простая бухгалтерия предполагала учет имущества, включая кассу, а доходы и расходы становились для бухгалтера искомыми. Все имущественные счета велись по принципу дебет – кредит, но в информационную учетную систему еще не включались счета собственных средств.

Развитие хозяйственной деятельности привело к развитию определенных форм контроля за качеством учетной информации. В целях гарантии правильности отчетности в Англии появился институт контролеров (аудиторов).

В Великобритании проводился аудит двух типов: первый - в городах аудит осуществлялся публично, в присутствии правящих должностных лиц и граждан и заключался в слушании отчетов, которые читал вслух казначей; вторым типом аудита была детальная проверка счетов уплат управляющих финансами крупных поместий по «дебету и кредита» с последующей «аудиторской декларацией», то есть устным отчетом перед владельцем и советом управляющих данного поместья.

Переходом к новому этапу учета послужило возникновение двойной записи. Первая книга, в которой описывалась система двойной записи – книга Бенедетто Котрульи «О торговле и современном купце», написанная от руки в 1458г., напечатанная в 1573г. В 1494 г. систему двойной записи описал ученый-математик, францисканский монах – Лука Пачоли в трактате «О счетах и записях» девятого отдела сочинения «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях». Позже система получит название «староитальянской». В своем трактате Лука Пачоли путем анализа хозяйственных операций и уже существовавших способов ведения книг (мемориала, журнала, Главной книги и инвентарной книги) описал закон двойной записи и показал, что, основываясь на нем, в любом хозяйстве можно построить целесообразную систему счетов и книг.

Двойная запись в более удобном и полном виде отражала хозяйственный процесс. Счета дали бухгалтерам возможность перейти от простого денежного учета к учету всех объектов и операций в денежном выражении. Двойная запись, став неотъемлемой частью бухгалтерского учета, превратила весь учет в стройную систему, облегчающую контроль как за сохранностью ценностей, так и за управлением ими.

Появление крупной промышленности, рынков ценных бумаг и многое другое привело к становлению бухгалтерского учета как науки. Во второй половине XIX начинает формироваться бухгалтерской законодательство. Во многих странах предпринимателей обязывали публиковать свои бухгалтерские отчеты в целях снижения риска инвесторов и акционеров.

Учет в России формировался и испытывал влияние европейской бухгалтерской мысли. Учет велся в монастырях, поместьях, домашнем хозяйстве, торговле и ростовщичестве, строительстве и промышленном производстве.

В сложившихся современных условиях хозяйствования бухгалтерский учет представляет собой систему непрерывного и сплошного документального отражения информации о состоянии и движении имущества и обязательств организации методом ее двойной записи в денежном выражении на счетах бухгалтерского учета в соответствии с законодательством. Основным документом в Республике Беларусь, который регулирует правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета, требования по составлению бухгалтерской отчетности и взаимоотношения в сфере бухгалтерского учета является Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учёте и отчетности», вступивший в силу с 1 января 2014 года.

Во второй половине XX в. история развития бухгалтерского учета вступила в новую фазу – фазу международной унификации, когда каждая страна стремиться разработать систему национальных общепризнанных стандартов бухгалтерского учета и отчетности.

Таким образом, этапы развития бухгалтерского учета представим в табл. 1.

Таблица 1

Этапы становления и развития бухгалтерского учета

Период	Характеристика этапа
Древний мир	Зарождение учета
Средние века	Постепенное появление общепринятых методов учета в разных странах (счета, двойная запись, баланс и т.д.)
XV-XVII вв.	Обобщение опыта бухгалтерского учета в трудах представителей различных школ учета
XIX в.	Формирование научных концепций бухгалтерского учета. Первые шаги в регламентации учета на основе законодательства.
Первая половина XX в.	Формирование национальных стандартов бухгалтерского учета
Вторая половина XX в.	Дальнейшее развитие национальных стандартов учета. Стандартизация, гармонизация, унификация учета на международном уровне.

Список использованных источников:

1. Стражев В.И. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие для вузов / В.И. Стражев, О.В. Латыпова. – Минск: Высш. шк., 2003. – 205 с.
2. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Р. Адамс; под ред. Я.В. Соколова. – Москва: Аудит: ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
3. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. для вузов / М.И. Кутер. – изд. 2-е. – Москва: Финансы и статистика, 2003 – 638 с.

УДК 657.632

З.Ю. МЕЛЬНИК,

здобувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,

Національний університет біоресурсів і природокористування України

ЗАСТОСУВАННЯ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ ДЛЯ ПОПЕРЕДЖЕННЯ ФАЛЬСИФІКАЦІЇ ЗВІТНОСТІ

Господарський контроль – це процес спостереження та перевірки господарської діяльності підприємств, установ, організацій, яка здійснюється відповідними суб'єктами контролю з метою виявлення певних порушень, їх усунення та попередження їх в майбутньому.

Досить важливим моментом контролю є виявлення певних відхилень та порушень в процесі господарювання безпосередньо самими працівниками або ж

підрозділами підприємства відповідно до покладених на них обов'язків. Це дасть можливість підприємству полегшити покарання та зменшити суму можливих штрафних санкцій, або взагалі їх запобігти. Тому існування на підприємстві внутрішнього контролю, особливо у випадках, коли порушення виникають досить часто, може вимагати залучення додаткових ресурсів, але в майбутньому все ж таки виправдає власні сподівання.

Як зазначає Я.В. Соколов добитися точного відображення господарської діяльності підприємства в бухгалтерській звітності неможливо, зазвичай мають справу з двома її спотвореннями: вуалювання і фальсифікацією.

Якщо вимоги нормативних документів виконуються, але абсолютна істина все-таки не досягнута, то говорять про вуалювання звітності. Якщо ж застосовувані облікові прийоми виходять за межі, що допускаються нормативними документами, то в такому випадку говорять про фальсифікацію звітності. Таким чином, всі спотворення бухгалтерської звітності в межах, дозволених нормативними документами, розглядаються як вуалювання. Репертуар дозволених відхилень представляє собою облікову політику, під якою слід розуміти можливість вибору методологічних прийомів, що дозволяють збільшити або зменшити наведені у звітності дані про майновий стан і фінансових результату господарюючого суб'єкта [1].

Вчасне виявлення фальсифікації фінансової звітності досягається за рахунок здійснення наступних процедур: 1) ознайомлення з фінансовою звітністю та обліковою політикою суб'єкта господарювання; 2) визначення зовнішніх та внутрішніх факторів впливу на достовірність фінансової інформації, оцінка ризику фальсифікації фінансової звітності; 3) дослідження системи внутрішнього контролю на предмет наявності можливостей здійснення шахрайства з фінансовою звітністю; 4) проведення аналітичних процедур для виявлення незвичайних взаємозв'язків та тенденцій, що можуть бути ознаками шахрайства; 5) розробка спеціальних контрольних процедур, спрямованих на виявлення шахрайських дій та концентрація уваги на тих, що мають найбільш суттєвий вплив на достовірність розкриття інформації у звітності [2].

І.В. Самойлов і С.А. Уткіна [3, 4] розглядають основні способи виявлення помилок з допомогою системи внутрішнього контролю.

1) Інвентаризація – періодична перевірка наявності, стану майна, реальності даних бухгалтерського обліку на певну дату. Інвентаризація проводиться силами інвентаризаційної комісії, сформованої наказом керівника організації, що виконує натуральну (для матеріальних цінностей) і документальну (для нематеріальних об'єктів та зобов'язань) перевірку.

За результатами інвентаризації за кожною балансовою статтею визначають фактичні дані про залишки всіх видів майна (активів) і розміри заборгованості перед кожним кредитором. За підсумками отриманих значень за необхідності коректуються сальдо відповідних рахунків бухгалтерського обліку за допомогою проводок, що відбивають виявлений надлишок чи нестачу. Тим самим усуваються помилки, допущені в обліку, та заодно відбувається їх ідентифікація.

2) Горизонтальний (динамічний) і вертикальний (структурний) аналіз показників бухгалтерської звітності проявляється у побудові спеціальних аналітичних звітів (таблиць) і їх наступній обробці. Під час проведення горизонтального аналізу досліджується зміна показників у часі з допомогою рядів динаміки.

Вертикальний аналіз показує структуру коштів економічного суб'єкта та його джерел. Тут підлягають розрахунку частки кожної статті у сукупному значенні по звітної формі в цілому або за окремими її частинами. Наприклад, для аналізу активів і пасивів організації за 100 % може прийматися валюта балансу, підсумок відповідного розділу чи групи статей. При побудові аналітичного звіту про прибутки та збитки за 100 %, зазвичай, приймають обсяг виручки. З допомогою вертикального аналізу здійснюється оцінка суттєвості окремих показників для формування загального підсумку звіту. Також виявляються нетипові чи незаплановані зміни тих чи інших статей, що свідчить про можливу наявність помилок.

3) Тестування бухгалтерських записів (алгоритмів обробки бухгалтерської інформації) знаходить широке використання в умовах комп'ютерного опрацювання даних, і виходить з очевидного факту наявності взаємозв'язку між даними бухгалтерського обліку і звітними показниками. Тестування включає формування вибірки господарських операцій, внесення даних в комп'ютерну систему чи ручну їх обробку за усталеними алгоритмам (циклами обробки) і порівняння отриманих підсумкових показників із заздалегідь відомими результатами.

З погляду О.Н. Домбровської [5] процедура виявлення помилок, зазвичай, передбачає їх локалізацію й ідентифікації. Локалізація залежить від встановлення тимчасового інтервалу виникнення помилки і переліку її можливих документальних носіїв. Ідентифікація перед вважає визначення точного місця перебування і конкретного помилкового значення показника.

За послідовністю облікового процесу, умовно поділяють її на стадії:

– з початку звітного періоду (року) до закінчення формування бухгалтерської звітності;

– з моменту формування бухгалтерської звітності (дати підписання) до її подання.

У першій стадії – до і у процесі складання звітності – пошук помилок здійснюється з допомогою внутрішнього контролю і самоконтролю.

Під системою внутрішнього контролю розуміють сукупність організаційної структури, методик і процедур, прийнятих керівництвом економічного суб'єкта для впорядкованого й ефективного ведення фінансово-господарської діяльності, включаючи нагляд над виконанням наказів, забезпечення схоронності активів, запобігання і виявлення фактів помилок, точність й повноту бухгалтерських записів, і навіть своєчасну підготовку достовірної фінансової інформації.

Самоконтроль полягає у виконанні контрольних заходів силами бухгалтерської служби організації.

Методика виправлення виявлених процедурних помилок, пов'язаних із неправильним відбитком господарських операцій внаслідок порушення встановлених правил ведення бухгалтерського обліку, безпосередньо залежить від періоду, до якої належить помилка. У Методичних рекомендаціях про порядок формування показників бухгалтерської звітності організації наведено три варіанта дій бухгалтера з коригування даних.

1) При виявленні неправильного відображення господарських операцій поточного періоду до закінчення звітного року виправлення здійснюється записами на відповідних рахунках бухгалтерського обліку у цьому місяці за звітний період, коли ці помилки виявлено.

2) При виявленні неправильного відображення господарських операцій у звітному році після завершення звітного року, але протягом якого річна бухгалтерська звітність не подана і не затверджена у порядку, виправлення здійснюється записами грудня саме цього року, протягом якого готується бухгалтерська звітність.

3) При виявленні помилок у нинішньому році у звітному періоді (неправильного відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку) у попередньому році, протягом якого бухгалтерська звітність вже була утверджена у порядку, передбаченому законодавством, виправлення в бухгалтерський облік і звітність за рік не вносяться.

Список використаних джерел:

1. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика, 2005.
2. Рабошук А.В. Проблеми забезпечення достовірності фінансової звітності / А.В. Рабошук // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9(3). – С. 116-124.
3. Самойлов І.В. Помилки, виявлені у бухгалтерському обліку – порядок виправлення та внесення змін / І.В. Самойлов // Консультант бухгалтера. – 2004.
4. Уткіна С.А. Типові помилки у бухгалтерському обліку та звітності. Практичний посібник / С.А. Уткіна. – Москва, 2007.
5. Домбровская Е.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. пособие / Е.Н. Домбровская. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 279 с.

УДК 657.633:631.15

К.П. МЕЛЬНИК, *к.е.н.,*
доцент кафедри фінансів
Академія рекреаційних технологій і права

ВАЖЛИВІСТЬ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЮ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

Ще з давніх часів відомо: «Хто володіє інформацією, той володіє Світом»! В сучасних умовах, в період швидкого розвитку глобалізаційних процесів й

одночасного поширення кризових явищ і нестабільності, наявність та можливість швидкого отримання інформації стало запорукою ефективного функціонування кожного підприємства. Саме це сьогодні призвело до формування основного завдання управління – мінімізацію витрат на пошук та раціональне використання певних даних, відомостей та показників. Тому вважаємо, за доцільне окреслити сутність, зміст та особливості таких витрат як об'єкта оперативного контролю.

В умовах невизначеності оцінка вигід від інформації у співвідношенні до витрат на її отримання займає вирішальну роль при здійсненні оперативного контрою. Витрати на одержання, обробку, передачу та економічне використання інформації називаються сьогодні трансакційними, але вони відомі ще з часів зародження і розвитку облікових наук. Так, К. Ерроу під трансакційними витратами розуміє як правило (хоч і не завжди) витрати експлуатації економічної системи [1, с. 66]. Дж. Джоунс і С. Хілл визначають трансакційні витрати як витрати на переговори, моніторинг і виконання угод, які дозволяють сторонам дійти згоди [5, с. 160]. У. Ніколсон, автор одного з найвідоміших підручників з мікроекономіки, розглядає експліцитні трансакційні витрати у формі плати за послуги посередників та імпліцитні трансакційні витрати у формі витрат пошуку і збору інформації. Алчіан у своїй роботі пише, що трансакційні витрати виникають, оскільки існують проблеми спілкування, обробки інформації, дотримання умов договору, нечіткі визначення прав тощо. Існує й розуміння трансакційних витрат як психологічних витрат прийняття рішень та укладання самої угоди. Трансакційні витрати так чи інакше пов'язані з витратами отримання інформації про обмін [6, с. 15]. Дослідження трансакційних витрат здійснювалося достатньої кількістю вчених, хоча з різних точок зору і з врахуванням потреб конкретних соціальних класів. Як зауважує Г.Г. Кірейцев в ході інтернаціоналізації економіки контрактні відносини, схеми і форми розрахунків, методи страхового захисту, процедури нарахування і стягнення податків суттєво ускладнюються, відбувається постійне і в багатьох випадках невиправдане зростання витрат на пошук інформації, на узгодження економічної доцільності (трансакційних витрат) [2, с. 5]. Виходячи з такого, вважаємо, що оперативний контроль, як інструмент своєчасного управлінського реагування, впливає на оптимізацію, та бере участь у пошуку резервів зниження трансакційних витрат в розрізі формування, передачі та обробки інформації для прийняття рішень.

Дохід від використання інформації повинен перевищувати витрати на її збирання та опрацювання і як наслідок результативність прийнятих рішень має якісно перевищувати витрати на його створення. Згідно Міжнародних стандартів фінансової звітності: «витрати необов'язково несуть ті, хто отримує вигоди» [4, с. 5]. Саме в цьому складність визначення ефективності інформації, оскільки витрати завжди несе її виробник (постачальник), а вигоди отримує виробник (постачальник) та споживач (користувач). М.Ф. Кропивко стверджує, що ефективності можна досягти за умови, якщо частота використання показника в імовірній системі буде більшою, ніж частота його збору. Проте в межах однієї господарської одиниці цього досягти дуже важко, адже частота

використання інформації обмежується потребами управління у виробленні певного рішення [3, с. 28]. Тобто, важливо, щоб інформація могла бути використаною для прийняття не одного, а сукупності споріднених чи різних рішень. Крім того, необхідно здійснювати оцінку вартості інформації. Її ціна (дороговизна) залежить від доступності чи обмеженості певним колам користувачів. Звичайно, інформація, що є відкритою, оприлюднюється через фінансову звітність, засоби масової інформації чи іншим шляхом є відносно дешевою. Разом з тим, інформація, що відома одному або групі, пов'язаних спільними ідеями чи обов'язками, користувачів вважається недоступною або мало поширеною і тому дорогою.

Виходячи з такого, інформація оперативного контролю повинна бути затратно – прибутковою, тобто вигоди на її використання повинні перевищувати витрати на її отримання. Крім того, для підвищення результативності оперативного контролю з врахуванням вартості інформації необхідно враховувати як позитивні, так і негативні тенденції господарського процесу. Це дасть можливість уточнити стратегію розвитку підприємства вцілому та його структурних компонентів зокрема.

Список використаних джерел:

1. Эрроу К. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов.– THESIS, 1993, т. 1, вып. 2.
2. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України. Наукова доповідь. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 30 с.
3. Кропивко М.Ф. Інформація в управлінні агропромисловим виробництвом. – К.: ІАЕ УААН, 1997. – 252 с.
4. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Пер. з англ. / За ред С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1272 с.
5. Jones G. R., Hill C W. Transaction Costs Analysis of Strategy-Structure Choice. Strategic Management Journal, vol. 9.
6. Olson M. Notes for a Paper on Transaction Costs. Unpublished manuscript. University of Maryland, IRIS-Center.

УДК 657.372.2

В.В. МЕЛЬНИЧУК, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК,
Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана

ОЦІНКА ЕЛЕМЕНТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНОЮ ОСНОВОЮ

Фінансова звітність є структурним відображенням фінансового стану підприємства та операцій, які здійснювались цим підприємством. Її метою є надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух

грошових коштів підприємства, необхідної широкому колу користувачів для прийняття ними управлінських рішень.

Основним інструментом гармонізації регулюючих положень бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних зі складанням і поданням фінансових звітів виступили МСФЗ. Активне поширення МСФЗ як основи складання та подання фінансової інформації для користувачів є наслідком застосування цих стандартів більшістю країн світу або безпосередньо, або в якості основи для розробки національних стандартів.

В структурі МСФЗ окремо виділяється Концептуальна основа, яка не є стандартом обліку чи звітності, проте відіграє важливу методологічну роль. Розкриваючи основоположний підхід до процесу ведення обліку та складання звітності для забезпечення переважних потреб користувачів Концептуальна основа є основним інструментом доведення концепції глобалізації бізнесу до практичних правил ведення обліку та складання й подання звітності.

На даний момент Міжнародні стандарти фінансової звітності виступають як ефективний інструмент підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, надає можливість об'єктивно розкривати фінансові ризики підприємства, а також порівнювати результати діяльності.

Використання в Україні Концептуальної основи як одного з нормативних документів в сфері бухгалтерського обліку викликане характером МСФЗ. Їх розуміння і впровадження передбачає розкриття основоположних принципів та базових положень щодо застосування стандартів відповідно до обраної облікової моделі на рівні суб'єкта господарювання.

Відповідно до Концептуальної основи МСФЗ виділяють п'ять елементів фінансової звітності: 1) активи (assets); 2) зобов'язання (liabilities); 3) власний капітал (equity capital); 4) доходи (income); 5) витрати (expenses).

Перші три елемента - активи, зобов'язання та власний капітал - пов'язані з відображення інформації в балансі. Інші елементи - доходи і витрати - характеризують результати господарської діяльності і, як правило, відображуються в звіті про прибутки та збитки.

Оцінка являє собою процес визначення грошової величини за якою елемент повинен відображуватись у фінансовій звітності. Концептуальна основа визначає декілька видів оцінок, які можуть відображуватись у фінансовій звітності: первісна вартість (historical value); поточна вартість (current value); реалізаційна вартість (realizable (settlement) value); чиста вартість реалізації (net realizable value); справедлива вартість (fair value).

Первісна вартість (historical value) для активів являє собою суму грошових коштів або справедливу вартість іншого відшкодування, витрачених у момент придбання активу. Для зобов'язань початкова вартість являє собою розмір грошових коштів та інших надходжень, отриманих в результаті виникнення зобов'язань, а також суму коштів, яку передбачається виплатити для задоволення деяких зобов'язань (наприклад, заборгованість з податків).

Поточна вартість (current value) більше знайома нам як відновлювальна вартість і являє собою суму коштів, необхідних для придбання даного активу в

даний момент. Для оцінки зобов'язань поточна вартість є сумою коштів, необхідної для задоволення даного зобов'язання зараз.

Вартість реалізації (погашення) (realizable (settlement) value) являє собою суму грошових коштів або їх еквівалент, за які активи можуть бути реалізовані на ринку в ході звичайної комерційної операції. Різновидом цієї оцінки є чиста вартість реалізації (net realizable value), що представляє собою вартість реалізації за мінусом витрат на реалізацію.

Наведена (дисконтована) вартість (present value) є величиною майбутніх чистих надходжень грошових коштів від використання даного активу в ході звичайної господарської діяльності. Для оцінки зобов'язань дана вартість являє собою величину майбутніх чистих витрат грошових коштів, які, ймовірно, будуть потрібні для погашення наявних зобов'язань в ході звичайної діяльності.

Справедлива вартість (fair value) показує вартість, за якою активи можуть бути обмінені, а зобов'язання погашені в результаті незалежних угод між обізнаними сторонами. Слід визнати, що дана оцінка в більшому ступені використовується для поточного обліку активів і зобов'язань з метою формування об'єктивної картини майнового стану організації.

Вибір бази оцінки і концепції збереження капіталу визначить облікову модель, яка використовується при складанні фінансових звітів. Концепція капіталу є основою для концепції збереження капіталу. Існує дві концепції: фінансова та фізична.

Основною різницею між двома концепціями збереження капіталу є підхід до впливу змін ціни активів і зобов'язань підприємства. Тобто підприємство підтримує свій капітал, якщо в кінці періоду воно мало стільки ж капіталу, скільки і на початок періоду. Будь-яка сума понад або нижче суми, необхідної для збереження капіталу на початок періоду, є прибутком.

Розглянемо сутність концепцій збереження капіталу.

Концепція капіталу поділяється на:

– фінансову – капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства. За основу оцінки статей звітності береться фактична вартість, що склалася в результаті попередніх господарських операцій, тобто історична собівартіть.

– фізичну – капітал є виробничою потужністю підприємства. Основою оцінки об’єктів обліку є поточна собівартість.

Якщо порівняти обидві концепції збереження капіталу, то знайдуться «плюси» та «мінуси» у кожної з них. Концепція збереження капіталу пов’язана з визначенням суб’єктом господарювання капіталу, який підлягає збереженню. Вона забезпечує розмежування прибутковості капіталу та ресурсів, необхідних для його збереження. Тобто підходи оцінки при обліку ресурсів та зобов’язань в межах відповідної концепції дозволяють виділити суму прибутку.

При застосуванні концепції збереження фінансового капіталу прибутком за рік вважають будь-які вигоди, які отримані впродовж року і можуть бути розподілені без порушення інтересів власників, тобто не зменшуючи грошову оцінку їх капіталу на кінець періоду порівняно з початком періоду після врахування будь-яких операцій з власниками підприємства. Збереження

фінансового капіталу може вимірюватися як в номінальних грошових одиницях, так і в одиницях постійної купівельної спроможності.

Підтримка фінансового капіталу передбачає утворення прибутку від збільшення кількості грошових одиниць. Прибуток визначається як сума, яку фірма могла б розподілити серед акціонерів і бути такою ж заможної на кінець звітного періоду, якою вона була спочатку.

Концепція збереження фізичного капіталу полягає в тому, що прибутком за період вважають будь-яку величину, що залишилася невикористаною, після здійснення всіх коригувань для відновлення ресурсів, використаних протягом року господарської діяльності. Згідно з даною концепцією, капітал розглядається як продуктивність суб'єкта господарювання, що базується, наприклад, на кількості одиниць виготовленої за день продукції.

Концепція збереження фізичного капіталу вимагає оцінки за поточною собівартістю.

Принципова відмінність між пропонованими МСФЗ концепціями полягає у трактуванні впливу змін у ціні активів та зобов'язань. У цілому суб'єкт господарювання зберігає свій капітал, якщо на кінець періоду величина капіталу така ж, як і на початок. Проблемним є визначення причин і джерел змін величини капіталу, відокремлення змін за рахунок зростання цін і спрямування їх на збереження капіталу.

Альтернативні основи оцінки, концепції капіталу та збереження капіталу обумовлюють формування різних моделей системи бухгалтерського обліку на рівні суб'єкта господарювання. При цьому вони відображають різні ступені доречності та достовірності, збалансованості між якими повинен досягнути управлінський персонал [2, п. 4.65].

Сьогодні відбувається активний розвиток недержавних форм власності та різних організаційних форм бізнесу. Бухгалтерський облік поступово адаптується до реалій господарювання, чому сприяє його гармонізація з міжнародними стандартами. Міжнародні стандарти – це лише орієнтир ведення обліку, який не враховує національні економічні, юридичні й соціальні особливості, тому на цьому етапі основне завдання полягає у створенні й подальшому розвитку національної системи бухгалтерського обліку. Вигоди України виявляться не лише в прийнятності звітності українських компаній іноземцями, але і в більшій ефективності фінансового ринку в середині країни.

Список використаних джерел:

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності – 2009 / Переклад з анг.; за ред.С.Ф. Голова. – Том 1. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. – 1608 с.
2. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

УДК 657.471

О.С. МЕТЛА,
ассистент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Полоцкий государственный университет,
г. Новополоцк, Витебская обл., Республика Беларусь

ВЫБОР МЕТОДА УЧЕТА ЗАТРАТ НА РАЗВЕДКУ И ОЦЕНКУ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ (ЗАПАСОВ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ)

Добывающая отрасль имеет ярко выраженную специфику, отличающую ее от других отраслей промышленности. Однако, в настоящее время, несмотря на отраслевую специфику геологоразведочного производства, в Республике Беларусь отсутствуют специальные стандарты, обеспечивающие комплексный подход к бухгалтерскому учету в добывающих отраслях, в том числе и к учету затрат, связанных с разведкой и оценкой минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых). Особенности поисковых и разведочных работ, осуществляемых в целях получения информации о геологическом строении недр, выявления и оценки минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) предопределяют важность и необходимость разработки специализированных правил бухгалтерского учета затрат на разведку и оценку.

В настоящее время существует ряд нерешенных задач в области бухгалтерского учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых). Одна из них заключается в проблеме деления затрат на текущие и капитальные.

В рамках решения данной проблемы был изучен международный опыт учета и финансовая отчетность крупных организаций нефтегазо- и горнодобывающей промышленности различных стран.

Так во многих странах разработаны и действуют специальные стандарты учета для добывающей промышленности. Следует отметить, что наиболее распространенными являются американские стандарты (ОПБУ США), так как являются самыми первыми стандартами учета, разработанными специально для нефтегазовых компаний и представляющими собой детальную инструкцию ведения учета нефтегазодобывающей деятельности. Основные положения, применяемых стандартов для добывающей отрасли Великобритании, Австралии, Канады, Индонезии, Нигерии в целом соответствуют положениям ОПБУ США. [1, с. 38-40].

Другая группа стран (Китай, Российская Федерация, Украина) при разработке национальных стандартов бухгалтерского учета для добывающей отрасли основывалась на международных стандартах финансовой отчетности (МСФО).

Вместе с тем, в настоящее время существует ряд стран, в том числе и Республика Беларусь, которые не имеют специальных стандартов учета,

раскрывающих порядок учета деятельности нефтегазо- и горнодобывающих организаций.

При этом для составления консолидированной отчетности организации нефтегазо- и горнодобывающей промышленности самостоятельно выбирают либо ОПБУ США, либо МСФО.

Таким образом, в международной практике применяют две основные системы международных стандартов учета: Система общепринятых принципов бухгалтерского учета США и Система международных стандартов финансовой отчетности.

Проблема деления затрат на текущие и капитальные связана, прежде всего, с выбором метода учета затрат, оказывающего прямое влияние на финансовые результаты организации. В этой связи рассмотрим существующие методы учета затрат и определим оптимальный для добывающих организаций Республики Беларусь.

Стандарты GAAP США наиболее детально на данный момент регламентируют порядок учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), но вместе с тем предусматривают несколько альтернативных методов их учета, а именно: метод учета полных затрат; метод благополучных усилий (успешных усилий); метод участков, приносящих доход (перспективных территорий); метод ассигнований.

Практика предоставления компаниям свободы выбора между методами учета затрат характерна и для многих других стран, что в свою очередь, не обеспечивает единообразие подходов к оценке минеральных ресурсов, сопоставимости результатов финансовой отчетности.

В Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) данные методы учета затрат не описаны, но вместе с тем МСФО не запрещает их применение в отраслевой практике.

Следует отметить, что методы «полных затрат» и «успешных усилий» являются наиболее распространенными в практике добывающих организаций, в частности в нефтегазовых компаниях. А метод участков, приносящих доход, и метод ассигнований являются частными случаями вышеуказанных методов.

В связи с этим рассмотрим особенности применения двух основных метода учета затрат – метода «полных затрат» и метода «успешных усилий».

Метод учета полных затрат предусматривает капитализацию всех затрат, возникающих в ходе разведки запасов нефти и газа. Затраты капитализируются в центрах затрат, амортизируются и списываются на текущие затраты пропорционально добыче подтвержденных запасов нефти и газа. Суть метода в том, что цель разведочных работ трактуется как получение информации о состоянии недр, причем информации, необходимой для целей принятия решений по развитию бизнеса на данном участке недр. Таким образом, отрицательный результат поиска является таким же продуктом, как и результат положительный, поскольку эта информация также используется при принятии управленческих решений, хотя бы и решений о прекращении работ на данном участке. При таком подходе затраты на разведку капитализируются независимо от результата и распределяются между всеми затратами по ведению

бизнеса пропорционально некоторой экономически обоснованной базе как затраты по информационному обеспечению [2].

Метод благополучных (успешных) усилий. В соответствии с этим методом затраты капитализируются только в том случае, если деятельность их побудившая, привела к ожидаемым результатам (были подтверждены запасы). Суть метода в том, что цель разведочных работ трактуется как стадия, предваряющая промышленную добычу нефти, т.е. полученная информация в данном случае не рассматривается как самоценный продукт, а только, как первые затраты по добываемой нефти. Поэтому если нет нефти или если мы не знаем, будет нефть или нет, то затраты на бурение рассматриваются как текущие затраты (иногда как убытки). Таким образом, капитализироваться должны только те затраты, которые наверняка приводят к промышленным скважинам, остальные затраты считаются либо неопределенными либо не принесшими результата и признаются прочими расходами [2].

На основании вышеизложенного видно, что методы предлагают разные подходы к вопросу учета затрат, понесенных в период разведки и оценки минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых).

Основными отличительными признаками рассматриваемых методов учета затрат являются:

– вопрос капитализации затрат или отнесения их в состав затрат текущего периода;

– размер центра затрат.

Следует отметить, что метод учета полных затрат является достаточно противоречивым. Главный довод противников данного метода состоит в том, что при его применении многие капитализированные затраты не соответствуют определению «актив», так как в будущем не принесут экономических выгод [1, с. 220].

Вместе с тем, метод учета полных затрат допускается стандартами GAAP США. МСФО также не запрещает данный метод, но существуют некоторые сомнения согласно его применения для формирования отчетности по МСФО.

Так, Комитет по международным стандартам финансовой отчетности в своем отчете рекомендует использовать метод благополучных усилий, так как метод соответствует теории финансового учета [3]. Однако и данный метод требует незначительных корректировок с целью применения его в МСФО, а именно в отношении капитализируемых затрат.

Определяя оптимальный метод учета затрат для организаций Республики Беларусь, следует отметить, что в условиях развития международных экономических связей, интеграции Республики Беларусь в мировой рынок возникает необходимость гармонизации Национального бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности, о чем свидетельствуют положения Директивы Президента Республики Беларусь от 31.12.2010 № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь». Стратегия дальнейшего применения МСФО в Республике Беларусь определена в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 г. № 57-З, а именно выделены два направления: введение обязанности составления

консолидированной отчетности в соответствии с МСФО общественно значимыми организациями и совершенствование национальной системы бухгалтерского учета на основе МСФО.

Таким образом, рассмотрев особенности двух основных методов учета затрат, применяемых в международной практике нефтегазо- и горнодобывающих организаций, и принимая во внимание специфику осуществляемой деятельности, выбор метода учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) с целью его применения в организациях добывающей промышленности Республики Беларусь обусловлен в пользу метода благополучных (успешных) усилий с учетом требований МСФО.

Список использованных источников:

1. Райт Ш.Д. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях / Ш.Д. Райт, Р. Галлан. – М.: Олимп-бизнес, 2007.
2. Ефримова А.А. Учет расходов на освоение природных ресурсов в соответствии с требованиями US-GAAP и IAS [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.rbsys.ru/page.php?press-centre/publications/2003/08/09/80/. – Дата доступа: 19.02.2014 г.
3. Чая В.Т. Особенности учета в нефтегазовых компаниях / В.Т. Чая, В.В. Понкратова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 1.

УДК 657-044.64(477)

С.Г. МИХАЛЕВИЧ, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку та аудиту,
Ковельський промислово-економічний коледж
Луцького національного технічного університету

СУТЬ ТА НЕОБХІДНІСТЬ УНІФІКАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬОКГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

На сучасному етапі міжнародної інтеграції у сфері економіки посилилась увага до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку. На даний час є два основні підходи до вирішення цієї проблеми: гармонізація і стандартизація.

Швець В.Г. зазначає, що гармонізація передбачає певну відповідальність та злагодженість, дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку і статистики, складання звітності групою країн та їх об'єднанням, наприклад країнами ЄС, СНД [1, с. 332].

Головне завдання гармонізації полягає в тому, щоб моделі організації обліку і системи стандартів однієї країни суттєво не відрізнялись від аналогічних стандартів в інших країнах – членах співтовариства, тобто знаходились в гармонії один з одним.

Вкрай необхідно, щоб всі компанії незалежно від національної приналежності однаково формували та розкривали:

– поточний фінансовий стан (баланс);

– фінансові результати (звіт про прибутки та витрати);

– динаміку фінансового стану (Звіт про рух капіталу і грошових коштів).

Зважаючи на розширення інтеграційних процесів у розвитку світового господарства, значної популярності набуває стандартизація бухгалтерського обліку.

Стандартизація дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку і звітності. Під підходом стандартизації обліку розуміють те, що має існувати уніфікований набір стандартів для будь-якої облікової ситуації в будь-якій країні, а тому відпадає потреба в розробці національних стандартів.

Швець В.Г. зазначає, що стандартизація обліку і статистики передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку і статистики, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності [1, с. 333].

Про необхідність уніфікації, гармонізації і стандартизації бухгалтерського обліку та фінансової звітності зазначають ряд інших вчених.

Зокрема Бутинець Ф.Ф. один із висновків своєї монографії сформував так: «…порівнянність, зіставність, аналітичність, якість і універсальність – набуття цих характеристик інформацією, яка отримується на виході з системи бухгалтерського обліку, тобто ведення його за єдиними стандартами в межах країни» [2, с. 429-430].

Голов С.Ф. вважає, що доцільно, враховуючи досвід ЄС, зберегти лише загальну структуру фінансових звітів та мінімальні вимоги до розкриття інформації [3, с. 113]. Вчений зазначає, що слід також відмовитись від жорсткої регламентації бухгалтерського обліку, передусім системи обліку витрат. Підприємство має право вибору базової системи калькулювання, зокрема щодо застосування в поточному обліку калькулювання змінних витрат (директ-костінгу).

Моссаковський В.Б. вбачає удосконалення бухгалтерського обліку в узгодженні фінансової звітності малих і звичайних підприємств у частині, яка стосується визначення фінансового результату в цілому і результатів операційної діяльності зокрема [4, с. 21].

На малих підприємствах застосовується схема визначення фінансових результатів, виходячи з характеру витрат, а саме як різниця між доходом (виручкою) від реалізації продукції, робіт, послуг і витратами підприємства (за елементами), зміною залишків виробничих запасів на початок і кінець звітного періоду.

Метод «затрати-випуск» використовують у ряді зарубіжних країн, зокрема у Франції. Особливістю цієї системи за рубежем може бути те, що в деяких країнах не враховується зміна залишків.

У звичайних підприємствах схема визначення фінансових результатів зовсім інша. Вона передбачає групування витрат підприємства за їх функціями, а саме: порівнюється виручка від реалізації з виробничою собівартістю товарної продукції, до якої додаються адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати і доходи.

Схема визначення фінансових результатів операційної діяльності підприємств (передбачена у звіті про фінансові результати) ґрунтується на зіставленні доходів з витратами, які розраховуються як різниця між доходом, виробничою собівартістю реалізованої продукції, нерозподілених загально виробничих витрат, адміністративних витрат і витрат на збут.

Порівняння цих двох схем визначення фінансових результатів операційної діяльності свідчить про те, що:

1) по-перше, важко порівнювати результати діяльності звичайних і малих підприємств;

2) по-друге, складно визначити результати діяльності галузей народного господарства тощо;

3) по-третє, використання методики визначення фінансового результату звичайних підприємств передбачає уособлене існування податкового обліку, де застосовується схема визначення прибутку, характерна для малих підприємств.

Отже, вирішення зазначених проблемних питань свідчить про доцільність побудови всього обліку в Україні за єдиною схемою. Це значно полегшить роботу бухгалтерії в плані веденні обліку результатів операційної діяльності, дасть змогу підвищити достовірність даних та спростити ведення рахунків 17 «Відстрочені податкові активи» і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Список використаних джерел:

1. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку / В.Г. Швець. – К.: Знання, 2004. – 447 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: монографія / Ф.Ф. Бутинець. – Ч.2. – Житомир, 2003.
3. Голов С.Ф. Концепція подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні // Зб. «Фінанси, облік і аудит». – Спецвипуск. – К., 2006.
4. Моссаковський В. Концепція обліку в Україні / Моссаковський В., Кононенко Т. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 8-13.
5. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія і методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

УДК 657.22

Н.С. НЕДАШКОВСКАЯ, *к.э.н, доцент,*
Бобруйский филиал УО «Белорусский государственный экономический университет», г. Бобруйск, Могилевская обл., Республика Беларусь

Т.А. КУЛИКОВА, *ассистент*
кафедры маркетинга и учетно-финансовых дисциплин
Бобруйский филиал УО «Белорусский государственный экономический университет», г. Бобруйск, Могилевская обл., Республика Беларусь

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Республика Беларусь находится на этапе реформирования бухгалтерского учета и отчетности, вызванного изменением экономических отношении, основой которых выступают международные стандарты финансовой отчетности

(МСФО). Потребность в отчетности, составленной по правилам принятым в мировой практике, определена объективными внешними и внутренними причинами. Так, составление отчетных форм по международным стандартам позволит принять участие в конкуренции за иностранные инвестиции (внешние факторы), усилит прозрачность и сопоставимость отчетности, а также ее качество для заинтересованных пользователей (внутренние факторы).

Организации Республики Беларусь имеют возможность выбора одного из двух вариантов для составления отчетности по МСФО. В соответствии с первым вариантом компания параллельно ведет учет хозяйственных операций по белорусским стандартам и по МСФО в течение отчетного периода. Следовательно, составляется отчетность, отвечающая требованиям МСФО, на основе бухгалтерских записей, которые велись в течение отчетного периода. Второй вариант – это трансформация отчетности, составленной по национальным стандартам в отчетность по МСФО без ведения параллельного учета в течение отчетного периода. При этом следует отметить, что Министерством финансов Республики Беларусь приняты соответствующие методологические нормативные документы для осуществления такой трансформации [2].

При переходе на составление отчетности по МСФО очень важен начальный этап, то есть определение периода, за который будет составляться отчетность по МСФО. Обязательным условием достижения намеченной цели при первом применение МСФО является подготовка учетной политики, которая отвечает требованиям международной практики для формирования вступительного баланса на момент перехода на общепринятые в международной практике стандарты. При трансформации отчетности, составленной по национальным стандартам, в отчетность, составленную по МСФО необходимо пройти следующие этапы:

1) подготовительный: установление целей составления отчетности по МСФО, определение языка и валюты представления отчетности, обучение специалистов для выполнения конкретной работы и разработка графика трансформации.

2) рабочий: выявление основных различий между учетом по МСФО и национальным учетом. На данном этапе вначале необходимо проанализировать хозяйственную деятельность организации и систему бухгалтерского учета по национальным стандартам, а именно рабочий план счетов, учетную политику организации и типовые хозяйственные операции. Затем выполняются процедуры непосредственно трансформации отчетности в формат МСФО.

При переходе на подготовку отчетности по требованиям МСФО важным этапом является составление учетной политики организации. Определение основных положений учетной политики будет оказывать существенное влияние на принятие управленческих решений в организации.

Основополагающими стандартами, которые позволяют подготовить учетную политику по МСФО являются IAS 1 «Представление финансовой отчетности» (определяет основные статьи и особенности их формирования, подлежащие обязательному раскрытию в учетной политике), IAS 8 «Учетная

политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибках» (позволяет сформировать общую структуру учетной политики и использовать одинаковые подходы к ее формированию и изменению), а также IFRS 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности» (описывает основные обязательные и добровольные исключения, которые компания может закрепить в учетной политике в рамках подготовке первой отчетности по МСФО) [1].

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 определяет учетную политику как конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практику, принятые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности. Подготовленные положения учетной политики, отвечающей требованиям международных стандартов, приводят к формированию финансовой отчетности, содержащей уместную и надежную информацию об операциях, прочих событиях и условиях, к которым они применяются.

Определение учетной политики по белорусскому законодательству несколько отлично. Так согласно Закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 № 57-З учетная политика – это совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета, принятая организацией. К способам относят первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущую группировку, итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности, а также группировку и оценку фактов хозяйственной деятельности, организацию документооборота, инвентаризацию, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров, обработку информации и другие. Таким образом, следует, что МСФО делают акцент на достоверности финансовой отчетности, а национальные стандарты - регламентируют порядок ведения бухгалтерского учета хозяйственных операций.

Согласно законодательству Республики Беларусь учетную политику предприятия нужно оформлять организационно-распорядительным документом, то есть приказом руководителя. МСФО в свою очередь дают организациям право выбора: информацию, которую включает в себя учетная политика, можно отражать либо в примечаниях к отчетности, либо в качестве ее отдельного компонента. При этом утверждать учетную политику как отдельный нормативный документ не обязательно.

В состав учетной политики по национальному законодательству включают также рабочий план счетов бухгалтерского учета, формы первичных документов, формы внутренней бухгалтерской отчетности, график документооборота и периодичность проведения инвентаризации активов и обязательств организации. Данные элементы учетной политики также подлежат утверждению.

Рабочий план счетов организации разрабатывается на основе Типового плана счетов, утвержденного на законодательном уровне. Организации имеют право только вводить дополнительные или изменять рекомендуемые субсчета. В международных стандартах бухгалтерского учета единого плана счетов не существует. Кроме того, МСФО не требуют, чтобы компания его имела. В тоже время бухгалтерский учет по принципу двойной записи без плана счетов вести невозможно. Поэтому разработать его все-таки необходимо. И МСФО

предоставляют организациям возможность составить такой план счетов, который будет максимально соответствовать специфике их деятельности. Другие элементы учетной политики белорусской организации МСФО не разрабатываются, так как они относятся не столько к области финансовой отчетности, сколько к системе внутреннего контроля организации.

Основная информация, которую должна содержать учетная политика по МСФО, – это описание принципов ведения учета в организации. Этим принципам необходимо следовать, чтобы составить финансовую отчетность. И в первую очередь нужно выбрать один из методов учета, предусмотренных в МСФО. Методы могут быть равнозначными. Но существуют и альтернативные – основной и допустимый.

Например, информацию о группах основных средств международные стандарты требуют раскрывать в примечаниях. И никакой конкретной классификации основных средств они не содержат. Аналогичная ситуация с методами начисления амортизации. МСФО приводят лишь их примеры и определяют, что выбранный метод должен отражать схему получения экономических выгод, приносимых организации данным активом.

Если на практике возникает такая ситуация, которую МСФО не регламентируют, то в таком случае отражать операции в учете следует исходя из логики профессионального суждения. Получаемая в результате информация должна отвечать критериям соответствия потребностям пользователей и надежности.

Под надежностью подразумевают качественные характеристики, такие как правдивое представление, отражение экономической сущности операции, нейтральность, осмотрительность, полнота, отсутствие предвзятости и другие.

Профессиональное суждение следует вырабатывать на основе положений МСФО по схожим вопросам. Если ничего схожего на данную операцию международные стандарты не включают, то необходимо обратиться к Принципам подготовки финансовой отчетности. В данном документе приведены критерии учета и способы оценки активов, обязательств, доходов и расходов, которые и следует использовать.

Один из главных принципов формирования учетной политики в соответствии с МСФО требует, чтобы затраты на подготовку финансовой отчетности соответствовали выгодам, которые она приносит. А так как отчетность по МСФО в основном получают из белорусской отчетности путем трансформации, то следуя этому принципу, будет целесообразно по максимуму сблизить учетную политику по МСФО с национальной. Это сократит затраты на трансформацию отчетности и требования международных стандартов будут выполнены.

С учетом вышеизложенного, можно сделать следующие выводы:

1) Выбор и реализация грамотно составленной учетной политики оказывает влияние на эффективность использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов организации при составлении отчетности по МСФО.

2) Составляя учетную политику по международным стандартам можно взять за основу отечественный вариант данного документа. Положения, не

противоречащие МСФО, следует оставить без изменений, а принципы учета, которые отсутствуют или не соответствуют международным стандартам нужно скорректировать или дополнить.

Список использованных источников:

1. Абасова Р.Г. Проектирование учетной политики в соответствии с МСФО субъектами хозяйствования России и Беларуси / Р.Г. Абасова, С.В. Камысовская // Бухгалтерский учет и анализ. – 2014. – № 7. – С. 21-26.
2. Бугаев А. Учетная политика организации, составляющей отчетность по IFRS / А. Бугаев // МСФО. – 2014. – № 4.– С. 38-46.
3. Национальный стандарт «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», постановление Мин. финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 г. № 80 // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. РБ. – Минск, 2011. – Дата доступа: 02.02.2015.

УДК 167.7:657:332.3

С.М. ОСТАПЧУК, *м.н.с.*
відділу методології обліку та аудиту,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

РОЗВИТОК ТЕОРЕТИЧНОГО ПІДҐРУНТЯ ОБЛІКУ ЗЕМЛІ ЯК ОСОБЛИВОГО БІОЛОГІЧНОГО СЕРЕДОВИЩА У ПРАЦЯХ Г.Г. КІРЕЙЦЕВА

«Існує небезпечна симетрія щодо способів, як ми вимірюємо ... цінність природних ресурсів... Країна може вичерпати свої мінеральні ресурси, вирубати свої ліси, еродувати свої ґрунти, забруднити її водоносні горизонти і полювати на свою дику природу до її вимирання, але виміряний дохід буде неухильно зростати, хоча ці активи зникли»

Р. Репетто, 1988 р.

Руйнування системи землекористування, побудованої на державній власності на землю, нібито з ціллю передачі земельних угідь ефективним господарям, привело до занепаду українського села, виснаження та деградації земель сільськогосподарського призначення, розвитку деструктивних процесів в аграрній економіці. Зауважимо, що такий напрям реформування аграрного сектору був обраний всупереч своєчасному науковому застереженню, висловленому 25 видатними вченими у відкритому листі до М. Горбачова (1991 р.) [10]. Врешті-решт, як свідчить досвід, рушієм аграрних перетворень стали не науково обґрунтовані положення, а мотив перерозподілу державної власності у приватних інтересах.

Одним із засобів розкриття так званої ефективності ведення сільського господарства на правах приватної власності на землю в ринкових умовах обрано інформацію бухгалтерського обліку, згідно якої на даний час аграрна галузь є однією з найбільш прибуткових в українській економіці. Парадокс полягає у тому, що ще у 1988 році Р. Репетто звернув увагу на асиметричність даних сучасного бухгалтерського обліку по відношенню до використання природних ресурсів [1], який, на жаль, не орієнтований на вимоги збалансованого природокористування.

Сьогодні бухгалтерський облік не дає можливості для оцінки проблем та перспектив використання земель сільськогосподарського призначення в забезпеченні сталого розвитку аграрної економіки. При цьому родючість українських ґрунтів щорічно знижується внаслідок їх нищівної експлуатації, що не відповідає засадам рівноважного природокористування. Адже головною ціллю комерціалізованої сільськогосподарської діяльності є не благородна мета – виробити більше продовольства з метою розв'язання продовольчої кризи, а банальний монетариський мотив нарощення прибутку за рахунок виснаження землі як особливого біологічного середовища. Як справедливо зазначав професор Г.Г. Кірейцев, практику вирішення проблем управління процесами аграрного землекористування, побудовану на філософії бізнесу та зорієнтовану виключно на критерій прибутковості й винятково на інтереси приватного власника в сільському господарстві, не можна визнати обґрунтованою. Такий підхід виключає можливість розуміння землі як основного біологічного активу сільськогосподарського і лісового виробництва та людини, чиє право власності на цей актив надано йому природою [8, с. 16].

На наш погляд, головна причина невідповідності даних бухгалтерського обліку земель вимогам сталого розвитку аграрної економіки полягає у сприйнятті земель наукою і практикою та глибоко розкрита в наукових дослідженнях професора Г.Г. Кірейцева, який здійснив вагомий внесок у розвиток теоретичного підґрунтя обліку землі як особливого біологічного середовища.

В народі говорять: «Як корабель назвеш, так він і попливе». Для побудови бухгалтерського обліку важливе значення має сприйняття об'єкта, його ідентифікація. Проаналізуємо сучасне сприйняття земель сільськогосподарського призначення в економічній теорії і зокрема в бухгалтерському обліку та практиці господарювання.

Слід відмітити, що необґрунтовано завищена оцінка ефективності ринкових механізмів призвела до масштабного введення в ранг капіталу природних ресурсів, що негативно впливає на їх використання людиною. Поряд із поняттям «природний капітал» з'явилась економічна категорія «земельний капітал». Спробуємо дати відповідь на питання чи відповідає сприйняття земель сільськогосподарського призначення як капіталу їх біологічній сутності та концепції сталого розвитку?

Одним із протиріч економічної теорії, як виявлено нами у процесі дослідження [9], є те, що напрацьована економічною наукою система координат ідентифікації видів капіталу дозволяє обґрунтувати таке сприйняття. Однак

вважаємо, що *в економічній теорії трактування земель сільськогосподарського призначення як земельного капіталу є лише допоміжним елементом розкриття економічної сутності землі як джерела примноження багатства нації, а її природної родючості – як основи створення абсолютної додаткової вартості у землеробстві*. В той же час не варто сприймати землю як капітал в класичному його розумінні, адже наслідком цього буде ставлення землі як до звичайного засобу праці, що є недопустимим. Відповідним буде і вплив такого сприйняття на побудову обліку земель. Професор Г.Г. Кірейцев першим сміливо заявив, що *«земля – це особливий біологічний актив, особливе біологічне середовище. Будь-які критерії оцінки використання землі, що опираються на принципи монетаризму, є неприйнятними, а така оцінка не є нормальним явищем. Критерії повинні бути іншими»* [4].

В економіці країни визначення земельних ресурсів як капіталу спричиняє появу ринку землі, що у свою чергу призведе до поступового обезземелення більшості людей шляхом дії більш впливових груп (наприклад агрохолдингів) на ринкові механізми через формування інституційного середовища.

Головним критерієм визнання і обороту капіталу в ринковому середовищі є його вартість. Виходячи із основоположної істини, що земля ніким не створена та є продуктом природи, а не результатом людської праці, застосовувати критерій вартості по відношенню до землі некоректно, а з біблійної точки зору і аморально. Як стверджують В.С. Клюй та В.П. Ярмоленко, ринок землі сам по собі є аморальним, адже внаслідок перерозподілу земельної власності веде до втрати земельної ренти селянами [2].

Земля, так як вода, сонячна енергія, повітря, є природним ресурсом та може бути надана лише в користування на певний період часу. Відтак можна говорити лише про ринок земельних прав, які не пов'язані з абсолютним правом власності, яке згідно Конституції України повинне належати українському народові, тобто державі. *Саме для обґрунтування доцільності відображення в бухгалтерському обліку прав користування землею за вартістю, сформованою на основі витрат, пов'язаних з їх набуттям, в теорії бухгалтерського обліку і практичній діяльності може бути здійснена ідентифікація земель сільськогосподарського призначення як земельного капіталу, але не більше!*

При цьому вищезазначене не означає, що земля не може бути відображена у бухгалтерському обліку, а вказує на недоречність застосування грошового вимірника для їх оцінки. Як стверджує професор Г.Г. Кірейцев, земля є продуктом природи, а не результатом діяльності людини, вона як основний засіб виробництва має свою цінність (а не вартість) і може відображатися на рахунках бухгалтерського обліку [7, с. 206]. Проте існуюча методологія бухгалтерського обліку ще не містить достатнього набору прийомів і методів, які би забезпечили таке відображення на практиці. «В даний час існує значний перелік природних ресурсів, що входять до економічного обороту, але їх не вимірюють прийомами економічної та бухгалтерської методології. Традиційними прийомами бухгалтерського обліку такі ресурси відображають частково. Одним із таких важливих ресурсів є земля як біологічний актив» [7, с. 65].

Потребу доповнення фінансової інформації бухгалтерського обліку нефінансовою складовою формують тенденції зміни умов господарювання. На цьому наголошує професор Г.Г. Кірейцев: «Відміна Бреттон-Вудської системи регулювання грошових потоків у іноземній валюті на міжнародному рівні та відмова США від золотого паритету долара послабили роль грошового вимірника в обліку. Названі умови були доповнені розробкою методології стратегічного управління. Все це актуалізувало потребу повнішого використання нефінансової інформації. В обліково-аналітичній діяльності очевидним став факт використання багатомірного відображення усіх фактів господарського життя та розробки методик такого відображення [6, с. 24]. Вчений вказує на необхідність розроблення методологічного інструментарію формування облікової нефінансової інформації, яка би характеризувала якісні сторони використання біологічних активів, зокрема земель сільськогосподарського призначення. Такий підхід актуальний у зв'язку зі стрімким погіршенням природної родючості земель сільськогосподарського призначення внаслідок антропогенного впливу, контроль якого неможливо забезпечити на основі лише фінансової інформації, та з дискредитацією грошового вимірника в бухгалтерському обліку у сфері оцінки абсолютних природних благ внаслідок наростаючої переваги віртуальної економіки над реальною на міжнародному рівні.

Отже, системний бухгалтерський облік використання земель сільськогосподарського призначення, безумовно, має бути побудований на сприйнятті землі як особливого біологічного середовища, на чому і наголосив у своїх дослідженнях професор Г.Г. Кірейцев.

На нашу думку, обґрунтування професором Г.Г. Кірейцевим землі як особливого біологічного середовища в ролі об'єкта бухгалтерського обліку за своєю суттю близьке положенням теорії фізичної економії. Інтерпретуючи позицію засновника неокласичного напряму економічної теорії А. Маршалла, професор Г.Г. Кірейцев разом з О.Д. Гудзинським та В.К. Савчуком стверджує, що біологія, безперечно, повинна стати центром діяльності економіста-аграрника. В цьому руслі потрібно змінити погляд на сутність біологічних активів, на їх структуру і динаміку, на структурно-функціональний та системно-функціональний аспект їх буття, на проблему їх природного (в свідомості людини) та штучного (на зовнішніх матеріальних носіях інформації) відображення, розробки та використання методів їх вимірювання, бухгалтерського обліку, фінансової та нефінансової оцінки. Потреба у створені нової методології обліку, оцінки інтегрованої екологічної та соціально-економічної результативності використання таких об'єктів людиною є актуальною [3, с. 94].

Вважаємо, що саме сприйняття земель сільськогосподарського призначення як особливого біологічного середовища повинно визначати засади побудови бухгалтерського обліку їх використання. У протилежному випадку, як пише Микола Руденко, «… політекономія, що оперує лише бухгалтерськими категоріями (у відриві від природознавства!), не лише не допомагає нам

зрозуміти економічні процеси, а породжує нечувані помилки й економічні викривлення» [11, с. 303].

«Розуміння економічної природи взаємозв'язків суспільства та навколишнього природного середовища формує можливості вибору найбільш ефективних варіантів реалізації виробничої діяльності … Саме прагнення підвищити ефективність функціонування виробничих і суспільних систем з урахуванням їх впливу на природне середовище спонукає формувати принципово нові підходи в обліку» [5, с. 128].

Таких же поглядів дотримувався професор Г.Г. Кірейцев, на цьому наголошував у своїх виступах, цьому навчав своїх аспірантів та студентів. В своїх працях вчений засвідчив глибоку відданість економічній науці та залишив вірний орієнтир розвитку подальших наукових досліджень для сучасних поколінь.

Список використаних джерел:

1. Repetto, R. 1988, Report on Natural Resource Accounting, Australian Environment Council information paper, Canberra.
2. В.С. Клюй «Ринок землі» сам по собі є аморальний / В.С. Клюй, В.П. Ярмоленко // Теорія і практика ринків. – 2008. – № 1-2. – С. 59-64.
3. Гудзинський О.Д. Економічна теорія та реалізація її положень в механізмах розвитку АПК / О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, В.К. Савчук // Економічна теорія. – 2005. – № 2. – С. 80-95.
4. Доповідь професора Г.Г. Кірейцева на VIII Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток облікової і фінансової складових економічної науки та практики» присвяченій 10-річчю ФАБФ АПКУ; 26-27 вересня 2013 року, м. Київ.
5. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: [монографія] / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.
6. Кірейцев Г.Г. Зміна умов розвитку обліку діяльності підприємств АПК України / Г.Г. Кірейцев // Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору. VII Міжнар. наук.-практ. конф. ННЦ «Інститут аграрної економіки», 25 листопада 2011 р.: збірник тез та виступів / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2011. – 438 с. – С. 22-25.
7. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія професія, міжпредметні зв'язки: [монографія] / Г.Г. Кірейцев. - Житомир: ЖДТУ, 2007. - 236 с.
8. Кірейцев Г.Г. Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г.Г. Кірейцев // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. ІІ Міжнар. наук.-практ. конф.: Зб. тез та виступів. – К.: Інститут аграрної економіки, 2006. – 246 с. – С. 9-18.
9. Остапчук С.М. Сутність та соціально-економічна значимість земельного капіталу в аграрній галузі [Електронний ресурс] / С.М. Остапчук // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2014. – № 2 (12). – С. 165-174. – Режим доступу до журн.: http://economics.opu.ua/files/archive/2014/n2.html.
10. Открытое письмо президенту СССР М.С. Горбачеву / Франко Модильяни, Джеймс Тобин, Роберт Солоу и др. / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://land-question.narod.ru/misc/olae_1.html.
11. Руденко М.Д. Енергія прогресу: Нариси з фізичної економії / М.Д. Руденко. – К.: Молодь, 1998. – 528 с.

УДК 657.4

О.П. ПАНАДІЙ, *аспірант*
відділу методології обліку та аудиту,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

СУТНІСТЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО СПІВВІДНОШЕННЯ З БУХГАЛТЕРСЬКИМ ОБЛІКОМ

У сучасному бухгалтерському обліку спостерігається наявність стійких суперечностей у поглядах науковців та практиків на сутність поняття «управлінський облік» та причини його становлення, що зумовлює нечіткість окреслення його концептуальних меж. Хоча знані вчені (наприклад, Г.Г. Кірейцев, Л.І. Хоружій та ін.) неодноразово наголошували на тому, що ще з давніх часів господарський облік першочергово спрямовувався для управлінських цілей, натякаючи на те, що твердження про «виникнення» управлінського обліку в ХХ столітті не є коректним, адже насправді у в обліковій науці відбулося дещо інше. А саме – розподіл теорії та практики обліку на управлінський та фінансовий.

З останнім твердженням погоджуються не всі, адже деякі науковці вважають, що управлінський облік – це не частина бухгалтерського обліку. Наприклад, О. Попов [6], Є. Кротікова, Т. Труніна [4] у своїх працях проводять розподіл між бухгалтерським та управлінським обліком, відокремлюючи таким чином останній від першого. Однак у своїй переважній більшості вчені дотримуються позиції, згідно з якою управлінський облік – це невід'ємна частина бухгалтерського обліку. Більше того, якщо в 90-х роках ХХ століття в Україні термін «управлінський облік» не був закріплений на нормативному рівні, то, як наголошує В.М. Жук, у практику діяльності підприємств це поняття було введено саме законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]. Останнє дозволяє зробити висновок про те, що законотворці у питанні ідентифікації управлінського обліку солідарні з прогресивно мислячою науковою елітою, оскільки відносять його до сфери бухгалтерського. Зарубіжна бухгалтерська наука також відносить управлінський облік до сфери відання професійних бухгалтерів, оскільки називає його «management accounting», а «accounting» означає «професійний бухгалтерський облік».

Отже, з усього вищенаведеного можна вивести висновок, що управлінський облік виник одночасно з виникненням обліку в принципі. І нині цей облік частково замінений фінансовим, але недосконалість останнього змушує науковців все частіше повертатися до першочерговості управлінської спрямованості системи бухгалтерського обліку.

Але що ж собою представляє управлінський облік? Якщо він – це невід'ємна частина бухгалтерського обліку, то логічно припустити, що у практиці господарювання цей облік – не що інше, як нерегламентована правилами фінансової бухгалтерії його частина. Поглянемо на зазначене з точки

зору ідентифікації сутності обліку. Як пише В.М. Жук, підходи вчених до визначення обліку коротко можна представити трьома підходами: визнання обліку в якості технічного процесу; визнання обліку в якості певного мистецтва відображення фактів господарського життя за встановленими правилами; визнання обліку як науки [3], а отже – і як вагомого соціально-економічного інституту [2]. Оскільки бухгалтерський облік з наукової точки зору відноситься до системи економічних інститутів, слід нагадати, що інститути (правила), які його формують, поділяються на формальні та неформальні [5, с. 6]. При цьому для формалізації будь-яких правил необхідним є спочатку становлення неформальної інституціональної складової будь-якої практичної діяльності. Якщо бухгалтерський облік складається з двох частин – управлінської та фінансової бухгалтерії, а фінансовий облік має свої формальні регулятори, тоді за правилом виключення з загального управлінський облік і є системою неформальних правил бухгалтерського обліку. Знову звертаючись до причин розділення бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський та до тези про першочергову управлінську спрямованість обліку, можна стверджувати, що більшість нинішніх правил фінансового обліку – це уособлення кращої практики бухгалтерського обліку для цілей управління, які діяли до введення бухгалтерських інструкцій та стандартів (як національних, так і міжнародних).

Підтвердженням сказаному є те, що на Заході правила фінансового обліку не обмежують керівництво суб'єктів господарювання у побудові структури обліку для управління (це починається з відсутності стандартизованих планів рахунків і закінчується багатоваріантністю облікової політики в частині основного компонента ведення бізнесу, який знаходиться під контролем підприємства – його витрат). Останнє означає, що підприємство має право налагоджувати будь-яку систему обліку з будь-якими аналітичними розрізами інформації, які обирає на свій розсуд, а зацікавлені інституції і індивідуальні користувачі в обличчі держави, аудиторів та інвесторів лише вимагають, щоб за даними цього обліку можна було отримати той перелік статей зведених ключових показників діяльності, який передбачено вимогами до складання фінансової звітності.

В Україні картина приблизно така ж. Хоча регламентація вітчизняного обліку більш жорстка, ніж в системі МСФЗ, все ж дані офіційного бухгалтерського обліку використовуються не лише для складання звітності, а в більшій мірі для управління підприємством. Остання теза підтверджується і опитуванням 120 бухгалтерів сільськогосподарських підприємств Київської області, яке було проведене автором цієї публікації. 70 % респондентів на запитання про те, чи достатньо їхнім керівникам інформації, яка формується нині, для прийняття управлінських рішень, відповіли ствердно. Таким чином, бухгалтерів, які вважають, що для забезпечення таких рішень потрібна більш глибока аналітика представлення інформації, майже в 2,5 разів менше, ніж тих, яким даних фінансового обліку достатньо. При цьому сумнівів у професіоналізмі цих фахівців не виникає. По-перше, вони обслуговують господарства, більша частина з яких має у розпорядженні понад 1000 га

посівних площ та розвинене тваринництво. По-друге, ці бухгалтери пройшли підвищення кваліфікації за затвердженою МОН України та погодженою з регіональною інституцією Міжнародної федерації бухгалтерів – Євразійською радою сертифікованих бухгалтерів і аудиторів – програмою сертифікації «Сертифікований бухгалтер агропромислового виробництва» (Certified agribusiness professional accountant – CAPA).

Зважаючи на те, що дані офіційного обліку використовуються в тому числі для досягнення управлінських цілей (навіть якщо цих даних недостатньо), найбільш прийнятною перспективою розвитку бухгалтерського обліку в Україні вважаємо його трансформацію у систему, спрямовану на запити управління, на основі чого за рамковими правилами стандартів вищого рівня формуватиметься інформація для складання фінансової звітності. Іншими словами, за нашим переконанням, загальні стандарти бухгалтерського обліку не повинні перешкоджати формуванню систем обліку для цілей управління підприємствами, а найбільш прийнятні для кожного виду і типу суспільного виробництва методи управлінського обліку мають бути реалізовані у системі галузевих стандартів та методичних рекомендацій. Таким чином можна буде досягнути повної гармонізації фінансового та управлінського обліку та «легалізувати» останній.

Список використаних джерел:

1. Жук В.М. Концептуальні засади розвитку управлінського обліку в аграрному секторі економіки [Електронний ресурс] / В.М. Жук. – Режим доступу: http://zhuk.faaf.org.ua/article-46/
2. Жук В.М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С. 14-23.
3. Жук В.М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – №1. – С. 16-23.
4. Кротикова Е.В. Методологические различия бухгалтерского, налогового и управленческого учета [Электронный ресурс] / Е.В. Кротикова, Т.Н. Трунина. – Режим доступа: http://gaap.ru/articles/metodologicheskie_razlichiya_bukhgalterskogo_nalogovogo_i_upravlencheskogo_ucheta/
5. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт; пер. с англ. А.Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.
6. Попов А. Системы управленческого и бухгалтерского учета. В чем разница. [Электронный ресурс] / А. Попов. – Режим доступа: http://avaerp.com/press/upr_buh.

УДК 657.372.2

Є.Ю. ПОПКО, *к.е.н.,*
старший науковий співробітник відділу методології обліку і аудиту
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

РОЗВИТОК КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ПІДХОДІВ ДО ВАРТІСНОГО ВИМІРЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ

Зародження бухгалтерської наукової думки припадає на середину XIX ст. і зумовлене появою різних трактувань одних і тих же явищ господарського життя та відкриттям облікових парадоксів. В цей період питання оцінки змінює традиційну площину сприйняття і з практичної переміщується в площину наукову. Фокусуючись на аналізі та з'ясуванні суті даної проблеми, науковці формують теорію оцінки. В рамках зазначеної теорії обґрунтовуються наукові підходи до застосування вартісного вимірювання в системі бухгалтерському обліку.

Слід зауважити, що поява того чи іншого підходу до оцінки безпосередньо пов'язана із зміною інтерпретації самого обліку. Тобто, залежно від того, який аспект господарського життя переважав у трактуванні бухгалтерських категорій, такий підхід до оцінки і мав домінанте становище.

Жодна країна не мала однорідних поглядів щодо наукової основи бухгалтерського обліку, проте для кожної є характерним переважання тієї чи іншої концепції. В Італії з початку XIX ст. у бухгалтерському обліку окреслилися дві тенденції – юридична та економічна. Перша інтерпретувала облік через призму відносин між особами, що зайняті в господарській діяльності та на відповідальному зберіганні яких знаходилися цінності, друга виводила облік безпосередньо із властивостей об'єкта господарської діяльності.

Прибічники юридичного напрямку були переконані в тому, що метою бухгалтерського обліку є контроль за операціями між власником, адміністратором, агентами та кореспондентами. Під агентами італійські вчені розуміли працівників підприємства, під кореспондентами – зовнішніх контрагентів: покупців, постачальників і т.д. При цьому бухгалтер обов'язково повинен знати, скільки одна особа видає (списує) цінностей, а інша – отримує (оприбутковує), оскільки в цих операціях проявляється природа господарської діяльності.

Тому прибічники даного підходу вважали, що при реєстрації господарських операцій в обліку слід відображати грошову оцінку не окремих речей, а прав на ці речі. Списання виявленої нестачі було можливим лише за умови її затвердження власником підприємства чи особою, що діяла від його імені. Це пояснювалося тим, що у підприємства обсяг вимог до відповідальної особи не зазнав змін (на відміну від обсягу цінностей, що перебували на відповідальному зберіганні), оскільки бухгалтерія обліковує права власника, а не самі цінності.

За таких умов дійсною визнавалася виключно оцінка за цінами реалізації, оскільки особи, у віданні яких перебували цінності, мали зобов'язання перед власником у цій оцінці.

У бухгалтерському обліку Франції з початку XIX століття домінував економічний напрямок. Якщо юридичний підхід до вартісної оцінки об'єктів бухгалтерського обліку базувався на культурі римського права, то економічний – на політичній економії. Як наслідок, із поля вивчення бухгалтерської науки зникають відповідальні особи, моделі договірних відносин та інші правові конструкції.

В економічній інтерпретації бухгалтерський облік не фіксує динаміку прав і зобов'язань осіб, що зайняті в господарському процесі, а лише відображає рух цінностей та пов'язані з цим зміни. Об'єктами дослідження визнаються не дії осіб, які працюють на підприємстві, а їх результати (економічні явища), оцінені в певній валюті. Визначення економічної доцільності господарських операцій вважається метою обліку.

Прибічники економічного напрямку були переконані в тому, що бухгалтерські дані необов'язково повинні бути абсолютно точними. Для прийняття виважених управлінських рішень визнавалася допустимою відносність у достовірності інформації. Такі переконання мали суттєвий вплив на вибір застосовуваної оцінки.

Так, при економічному трактуванні суті бухгалтерського обліку прийнятною вважалася оцінка, визначена виходячи із майбутньої вартості цінностей. Для цього застосовувався метод дисконтування, під яким розуміли процес приведення економічних показників різних років до одного моменту часу за допомогою коефіцієнта дисконтування.

Ґрунтуючись на принципах ринкової конкуренції, попиту та пропозиції, економічний підхід до оцінки мав характер передбачення та очікування. Тобто система бухгалтерської інформації відображала дані в гіпотетичній оцінці, орієнтованій на майбутню, очікувану вартість.

Виникнення балансового підходу до оцінки зумовлене відходом від юридичних та економічних доктрин як визначальних факторів, що формують наукову основу обліку. Для прибічників даного підходу бухгалтерський облік був виключно самостійною наукою, незалежною ні від права, ні від політичної економії.

Прихильники балансового підходу виступали проти оцінки за цінами можливого чи реального продажу, отриманої виходячи із уявної ліквідації підприємства, оскільки завдання оцінки полягає у вартісному вимірюванні окремих активів, а не підприємства загалом. Ідея бухгалтерського номіналізму, сформована Р. Фішером, стала вихідним пунктом для застосування в обліку оцінки по собівартості.

Отже, відображення статей балансу за історичною вартістю, зафіксованою в момент документування господарської операції, стало обов'язковою умовою дотримання ідеї бухгалтерського номіналізму. Не визнаючи сумнівні ціни реалізації, бухгалтерський підхід до оцінки спирався виключно на очевидні ціни придбання (фактичні витрати, понесені на створення). Така позиція

прихильників даного підходу є наслідком орієнтування на якість представленої інформації та створення умов для об'єктивного і достовірного визначення фінансового результату.

Суб'єктивістській підхід до оцінки виводиться із балансу як субстанції не незалежної, а належної тому чи іншому суб'єкту. Тому, на думку Германа Вайт Сімона, лише та особа, від імені якої складається баланс, і має право оцінити власне майно і власні зобов'язання. На перший погляд, така позиція є цілком зрозумілою. Проте те, що є об'єктивним для одних, може здаватися суб'єктивним для інших. Адже завжди можна знайти аргументи на користь того, що якісь моменти слід врахувати, а якісь – ні; якісь передумови й допущення не цілком обґрунтовані для застосування тієї чи іншої оцінки тощо.

Оскільки, при дослідженні вартісного вимірювання в системі бухгалтерського обліку вчені орієнтувалися на осіб, які формували баланс, властиві лише їм погляди та переконання (зазвичай упереджені та позбавлені об'єктивності) та накладені ними обмеження, такий підхід до оцінки отримав назву суб'єктивістського.

Спираючись на основні принципи даного підходу, логіка здійснення оцінки майна особою, від імені якої складався баланс, базувалася на здатності розрахувати цінність об'єкта з позиції його участі в генеруванні майбутніх доходів підприємства.

Оскільки існує безліч причин, що впливають на вибір того чи іншого способу чи прийому оцінювання, оцінка позбавлялася об'єктивного характеру, ставала суб'єктивною, умовною та могла істотно варіювати в залежності від індивідуальних, особистих бажань (цілей) тих, хто складав баланс.

Різні підходи до оцінки стимулювали пошук компромісного рішення. Так сформувався компромісний підхід, який базувався на використанні в обліку двох видів оцінки: ринкова вартість та фактична собівартість. Р. Монтгомері обґрунтував метод найменшої оцінки, який отримав широке поширення в обліковій практиці багатьох країн, в тому числі і України. Хоча метод найменшої оцінки й одержав широке поширення в обліковій практиці різних країн, проте реалізований у ньому принцип консерватизму вступає в конфлікт з принципом історичної (фактичної) собівартості, оскільки допускає відображення у звітності активів за оцінкою іншою, ніж історична собівартість.

Ринкова ціна, яка використовується для порівняння з собівартістю, є макроекономічною категорією і визначається постійно змінюваними попитом і пропозицією. Собівартість – категорія мікроекономічна, і визначається, в першу чергу, понесеними витратами. Сполучення в балансі двох типів оцінки, двох економічних категорій, що формуються під впливом різних факторів, сприяє досягненню прагматичних цілей на шкоду методологічній чистоті.

Інституціональний підхід до застосування оцінки перебуває на стадії формування та ґрунтується, головним чином, на працях Дугласа Норта і Рональда Гаррі Коуза. Суть інституціонального підходу до оцінки полягає в тому, що оцінка сприймається як важливий елемент інституційного середовища, який здатен впливати на дії функціонуючих в такому середовищі суб'єктів та визначається діючими інститутами.

З позиції інституціонального підходу, представниками якого слід вважати академіка П.І. Гайдуцького та професора В.М. Жука, оцінка є інсценізацією, якісно-кількісним вираженням вхідних потоків інформації з метою їх відображення в обліку. Така оцінка здатна індивідуалізувати якості об'єктів обліку, непостійна в своїй побудові, а тому може одночасно виражати інтереси однієї групи користувачів і приховувати зацікавленість інших.

Описана вище характеристика оцінки з позиції інституціонального підходу вважається проявом її суб'єктивної сутності та залежності від інституціонального середовища. Ці риси облікової оцінки почали набувати більш чітких та явних рис в кінці XX ст. – на початку XXI ст., що зумовлено процесом переведення національних систем обліку на міжнародні стандарти та запровадженням справедливої вартості. За таких умов оцінка стає вираженням інституційних інтересів тих чи інших інституційних груп.

Таким чином, інституціональний підхід змінює уявлення про природу облікової оцінки. Відповідно до нього облікову оцінку необхідно усвідомлювати не як відображення якого-небудь конкретного факту в грошовому виразі, а як формальну розрахункову величину змістовного вираження інституційного інтересу.

Таким чином, дискусії серед теоретиків і практиків щодо застосування тієї чи іншої оцінки в бухгалтерському обліку зумовили формування концептуальних підходів до вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського спостереження. Серед яких, на нашу думку, слід виділити наступні: економічний, юридичний, балансовий, суб'єктивістський, компромісний та інституціональний. Виникнення даних підходів до вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського спостереження є закономірним процесом, обумовленим історією, традицією і практикою розвитку облікової науки протягом багатьох століть.

УДК 657.1

Н.Л. ПРАВДЮК, *д.е.н, професор,*
завідувач кафедри організації обліку та звітності,
Вінницький національний аграрний університет

ВПЛИВ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПОЛІПШЕННЯ ЯКОСТІ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Сучасна економіка інтерпретує інформацію різноаспектно: як сутність поняття інформації, її форми і функції, особливості й економічне значення. У визначенні інформації розглядають, насамперед, такі властивості, як відомості, повідомлення, нові знання. Класичним можна вважати визначення, що інформація – це форма відображення, передача відомостей про об'єкт у просторі й часі, один із найважливіших природних ресурсів і одночасно суспільне надбання, адже розвиток людства – результат освоєння, обробки та використання інформації. Загалом, інформація – нематеріальна суть, яка є

управляючим фактором, програмою дії для матеріальних, природних і соціальних систем [2].

Теорія бухгалтерського обліку має здатність адаптуватися до потреб практики. Основне її завдання – надання користувачам обробленої певним чином та систематизованої фінансової інформації.

За дослідженнями Л. Чайковської [9], «теорія і методологія бухгалтерського обліку реалізується за допомогою формування і здійснення певних концепцій. Необхідність звернення до концепцій бухгалтерського обліку визначається, перш за все, відставанням облікової практики від нових вимог до якості облікової інформації, які диктуються сучасними процесами глобалізації та інтеграції країни у світовий економічний простір. Це зумовлює осмислення теорії та методології бухгалтерського обліку з точки зору інституціоналізму. Для того щоб адекватно розглянути процеси трансформації облікового процесу, потрібно відповідним чином розширити рамки існуючої теорії бухгалтерського обліку і знайти відповідний поставленої задачі методологічний інструментарій».

Разом з тим, інституційний підхід, що акумулює досить великий обсяг інформації про функціонування різних інститутів та результати перспективних наукових розробок в суміжних з бухгалтерським обліком областях, дає можливість покласти його в основу розроблюваних концептуальних рішень на різних рівнях його розвитку [1; 9].

У методологічних дослідженнях бухгалтерського обліку виділяють сфери: інформаційних систем; аудиту; фінансового, управлінського та податкового обліку. При цьому облікова методології досліджень розгалужується на аналітичний, архівний, експериментальний методи досліджень.

Ентоні Хопвуд у своєму зверненні на щорічній зустрічі Американської Бухгалтерської Асоціації у 2006 р., визнав що «бухгалтерський облік був як корабель-примара, який не мав жодної сутності. Проте цей стан істотно змінився в часі, приймаючи нові форми, методи і функції. Зросла роль бухгалтерського дослідження в частині, щоб зробити його як корисні знання, щоб рухатися вперед, одночасно вдосконалюючи розуміння бухгалтерського обліку і його практики» [4].

Т. Кун запропонував схему революційного розвитку наукового знання, суть якої полягає в тому, що нова теорія витісняє попередню через кризу, визначаючи єдину наукову парадигму, яка генерує всі дослідження на сучасному етапі. На його думку, «наука встановлює парадигму, яку можна визначити як основу генерації наукових питань. Від теорії відмовляються, коли вона перестає ініціювати проблеми» [7].

За дослідженнями Я.В. Соколова: «по суті, те, що видається нині за теорію бухгалтерського обліку, є або схоластикою типу – предмет і метод; або оглядом нормативних документів, що не відноситься до обліку. Разом з тим, глибині ідеї, постулати і парадокси, що лежать в основі теорії, не розглядаються зовсім» [6]. Постає питання про обґрунтованість державного та господарського управління за відсутності облікової інформації, яка відображала б його специфіку. Проблема стосується як методології, так і методики облікових категорій.

Безумовно, позитивні зміни в обліку наявні. Зокрема, важливим є тлумачення природи прибутку, розмежування у звітності видів витрат (доходів) і використання методу нарахування. Але нині в економічній теорії спостерігається перехід від трудової теорії до теорії ресурсної вартості як джерела прибутку, тоді як для обліку ці концепції залишаються недостатньо розробленими.

Враховуючи сучасні підходи і тенденції в розвитку теорії управління, бухгалтерський облік можна розглядати як формування систематизованої інформації про об'єкти і складання на її основі бухгалтерської (фінансової) інформації. Така підготовка інформації може відрізнятися в залежності від структури економіки країни, її форми і особливостей розвитку. Багато в чому це залежить від особливостей економічного, політичного, соціального, правового, релігійного, культурного розвитку країни, які в сукупності формують теорію і практику бухгалтерського обліку в країні, визначають її завдання і цілі [8].

Як зазначають дослідники наукової школи Я.В. Соколова, «сучасний стан теорії і практики бухгалтерського обліку, ступінь їх відповідності економічної дійсності роблять необхідною оцінку поточних можливостей методології обліку за поданням даних про фінансовий стан господарюючих суб'єктів. У цьому зв'язку важливо визначити, наскільки методи бухгалтерської кваліфікації господарських фактів, що формуються облікової процедурою фінансові моделі фірми, орієнтація методів бухгалтерського обліку на розкриття правових чи економічних аспектів діяльності компаній тощо відповідають інформаційним потребам учасників економічної діяльності. Це передбачає визначення меж можливостей сучасної облікової методології, що, в свою чергу, може дозволити виявити область методологічних завдань, що не вирішених сучасною теорією бухгалтерського обліку» [3].

В даний час напрямками вдосконалення бухгалтерського обліку слід визнати розвиток послідовних теоретичних і методологічних концепцій, за допомогою яких можна оцінити вже усталені і нові облікові уявлення і розробити на цій основі теоретичне, нормативно-правове та методичне забезпечення облікового процесу.

Найважливішою характеристикою сучасної стадії розвитку бухгалтерського обліку є зростання тенденції до єдності наукового знання, яка знаходить своє втілення широкому розгортанні міждисциплінарних напрямків дослідження, у використанні ідей і методів одних наук в інших, переході від дисциплінарних методів дослідження до проблемно-орієнтованих.

Для того щоб адекватно розглянути процеси трансформації облікового процесу, потрібно відповідним чином розширити рамки існуючої теорії бухгалтерського обліку і знайти відповідний поставленій задачі методологічний інструментарій. Такий інструментарій вже існує у вигляді сучасної інституційної теорії [5].

Таким чином, загальноприйняті в бухгалтерському обліку постулати можуть змінюватися. Однак такі зміни мають бути науково обґрунтовані і враховувати специфіку розвитку національної економіки.

З цього випливає необхідність у критичному аналізі наявних методологічних засобів бухгалтерського обліку та компонентів його методу з позиції їх відповідності вимогам ринкової економіки і можливостей для подальшої зміни.

Оскільки більшість досліджень теорії обліку обмежується вимогами зовнішніх користувачів інформації, це звужує їх сферу, і визначити реальні потреби практики як для мезо- так і макрорівня в рамках традиційних бухгалтерських методів неможливо. Тому напрямками вдосконалення теорії бухгалтерського обліку слід визнати розвиток послідовних теоретичних і методологічних концепцій міждисциплінарних знань, за допомогою яких можна оцінити вже усталені і нові облікові уявлення і розробити на цій основі нормативно-правове та методичне забезпечення облікового процесу.

Список використаних джерел:

1. Белова Е.Л. Кризис теории бухгалтерского учета и пути решения / Е.Л.Белова // Современный бухучет. – 2009. – № 10 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.buliver.ru/content/view/83/44/.
2. Взаимосвязь бухгалтерского учета с другими научными дисциплинами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://home-money.org/buh_25.php.
3. Економічна бібліотека 10 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://economy-lib.com/paradigmy-buhgalterskogo-ucheta-i-razvitie-ego-teorii # ixzz36Q2txaYx.
4. Легенчук С.Ф. Підходи до побудови наукових теорій бухгалтерського обліку / С.Ф. Легенчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2011. – № 1. – С. 110-118.
5. Поленова С.Н. Предпосылки международной стандартизации бухгалтерского учета и отчетности / С.Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2008, – № 6. – С. 22-36.
6. Соколов Я.В. Международные стандарты бухгалтерского учета и мы / Я.В. Соколов // Проблемы учета и анализа: Сб. статей, посвященных 100-летию со дня рождения П.И.Савичева / Под ред. А.Д. Ларионова. – СПБ.: Из-во СПбГУЭФ, 2001. – 253 с.
7. Теория двух рядов 4-х счетов бухгалтерского и финансового учета – Единый План счетов учета по МСФО и РСБУ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://institutiones.com/theories/2332-teoriya-dvux-ryadov-schetov-buxgalterskogo-ucheta.html.
8. Умаров Х.С. Основные модели учета и отчетности в мире / Х.С. Умаров // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.cfin.ru/ias/models_of_accounting.shtml.
9. Чайковская Л. Современные концепции бухгалтерского учета :теория и методология /Л. Чайковская // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.dissercat.com/content/sovremennye-kontseptsii-bukhgalterskogo-ucheta-teoriya-i-metodologiya.

УДК 657

А.С. РАДАШКЕВИЧ,
студентка 4 курса, финансово-экономического факультета,
Полоцкий государственный университет,
г. Новополоцк, Витебская обл., Республика Беларусь

ОСОБЕННОСТИ УЧЁТА КОНЦЕССИИ НА ПРАВЕ СОБСТВЕННОСТИ, ПОСТОЯННОГО И ВРЕМЕННОГО ПОЛЬЗОВАНИЯ В КОНТЕКСТЕ РАЗЛИЧНЫХ ТЕОРИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА

Деятельность по договорам концессии является новым направлением развития инновационной экономики Республики Беларусь, что обуславливает отдельные методологические проблемы ее бухгалтерского учета. Важным вопросом является порядок отражения в балансе объектов концессии, которые могут использоваться на праве собственности, постоянного и временного пользования. Исследуем данную проблему с позиций теории статического и динамического баланса.

Предпосылкой отражения в балансе только активов, на которые имеется право собственности, является методологический принцип теории статического бухгалтерского учета, базирующейся на юридической концепции защиты прав кредиторов.

Фундаментальная цель статического бухгалтерского учета – выявление возможности покрытия долгов предприятия его активами, поэтому отражение в активе баланса ценностей, не составляющих права собственности, признается невозможным [1, с. 49].

Противоположный методологический принцип находит отражение в теории динамического бухгалтерского учета. Как указывает французский исследователь Ж. Ришар, «Динамический учет или, по крайней мере, его первые попытки являются такими же древними как и статический учет… с момента возникновения двойной записи зародилась динамическая философия» [1, с. 76].

Теория динамического бухгалтерского учета исходит из целей выявления финансовых результатов, эффективности текущей деятельности. В ее основу положен другой, относительно статической теории, методологический принцип: капитал «независимо от того, идет ли речь о собственном капитале (капитал, резервы и т.д.), заемном капитале (кредиторская задолженность) или о праве пользования капиталом, должен рассматриваться с точки зрения расчета его рентабельности (финансовой рентабельности собственного капитала и общей рентабельности совокупного капитала)» [1, с. 70].

Динамическая концепция принимает во внимание средства, фактически вложенные в предприятие, какой бы ни была форма юридического контроля над ними, следовательно, в балансе «отражаются все применяемые активы независимо от права собственности на них, в том числе арендованные, используемые на правах владения и пользования» [2, с. 33].

Таким образом, как подчеркивает Ж. Ришар, «динамическая теория в том, что касается актива выступает антиподом статической теории, так как не принимает во внимание такое понятие, как собственность (в части ее влияния на баланс)» [1, с. 76].

Современными исследователями статической и динамической концепций учета являются В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, М.И. Кутер, М.М. Гурская, Ж. Ришар, Ф. Обербринкманн, А. Мокстер и другие ученые, которые отмечают, что в современной науке и практике можно наблюдать смешение элементов динамической и статической моделей учета.

Однако влияние статических тенденций явно проявляется там, где речь идет о принципе собственности на объекты, включаемые в баланс организации. Указанная юридическая трактовка включения объектов в баланс действует во Франции, Германии, Республике Беларусь, Российской Федерации, Украине и других странах.

Во многих странах пересмотр принципа собственности с позиций теории динамического учета в настоящее время имеет место в случае финансового лизинга, когда объект лизинга отражается в активе лизингополучателя. В соответствии с МСФО № 17 «Аренда» в случае финансовой аренды «На начало срока аренды арендаторы обязаны признавать финансовую аренду в качестве активов и обязательств в своем балансе в суммах, равных справедливой стоимости арендуемого имущества, или – если эти суммы ниже – дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, величина каждой из которых определяется при принятии аренды» [3, с. 200].

В Великобритании также «Активы, взятые в финансовую аренду, капитализируются и включаются в основные средства по справедливой стоимости».

В Республике Беларусь Инструкцией о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций допускается учет объекта лизинга на балансе как лизингодателя, так и лизингополучателя в зависимости от условий договора. При этом «В зависимости от того, на балансе у какой из сторон договора числится предмет лизинга, вторая сторона осуществляет бухгалтерский учет предмета лизинга на забалансовых счетах» [4].

Подобное исключение в применении принципа собственности к активам, отражаемым в балансе, предусмотрено в Российской Федерации, Украине, Венгрии и других странах.

На наш взгляд, исследуя проблему отражения в балансе организации объектов концессии следует принять во внимание специфику данного вида деятельности. Так, договор концессии преимущественно является долгосрочным, как и в случае финансового лизинга.

Исходя из закона Республики Беларусь «О концессиях» мы можем видеть, что концессионный договор может заключаться на срок до 99 лет. По истечении срока действия концессионного договора концессионер, добросовестно выполнявший условия этого договора, имеет преимущественное право на заключение нового концессионного договора на

тот же срок без проведения конкурса или аукциона или по его желанию на меньший срок [5].

В законе о концессионных соглашениях Российской Федерации срок действия концессионного соглашения устанавливается концессионным соглашением с учетом срока создания и (или) реконструкции объекта концессионного соглашения, объема инвестиций в создание и (или) реконструкцию объекта концессионного соглашения и срока окупаемости таких инвестиций, других обязательств концессионера по концессионному соглашению.

Закон Украины «О концессиях» говорит о том, что концессионный договор заключается на срок, определенный в договоре, который должен быть не менее 10 лет и не более 50 лет. Концессионный договор считается заключенным со дня достижения договоренности по всем существенным условиям и подписания сторонами текста договора.

На наш взгляд, исследуя проблему отражения в балансе организации объектов концессии следует принять во внимание динамическую концепцию и отражать объекты концессии в балансе концессионера. В противном случае возникает парадоксальная ситуация, когда хозяйствующий субъект несет все риски за имущество, не числящееся у него на балансе, то есть происходит занижение действительной величины производственного потенциала концессионера, а, следовательно, искажение показателей эффективности его использования: фондоотдачи (отношение стоимости товарной продукции к среднегодовой стоимости основных средств), фондоемкости (обратный показатель фондоотдачи), рентабельности (отношение прибыли к среднегодовой стоимости основных средств) и др.

Принцип преобладания экономического содержания означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя не столько из их правового, сколько из их экономического содержания. Указанное требование приоритета экономического содержания над юридической формой содержат «Основные принципы подготовки и представления финансовой отчетности», подготовленные с МСФО: Если информация должна правдиво представлять операции и другие события, то необходимо, чтобы они учитывались в соответствии с их содержанием и экономической реальностью, а не только юридической формой». Принцип приоритета содержания над формой зафиксирован также в Российской Федерации. В соответствии с ПБУ 1/2008 отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности должно осуществляться «исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования». Аналогичный принцип содержит Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.1999 № 996 XIV. Также в Законе Республики Беларусь можем видеть, что принцип преобладания экономического содержания означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя не столько из их правового, сколько из их экономического содержания [6].

Однако, признавая необходимость отражения в балансе объектов концессии как принадлежащих, так и не принадлежащих организации на праве собственности, на наш взгляд, необходимо учитывать, что для оценки платежеспособности и кредитоспособности предприятия бухгалтерский баланс должен содержать информацию об активах, являющихся собственностью организации. В этой связи представляется необходимым раскрывать в бухгалтерской отчётности информацию об объектах концессии, в том числе, не принадлежащих организации на праве собственности.

На основании изложенного предлагаем учитывать объекты концессии на праве аренды, постоянного, временного пользования в кадастровой оценке на отдельном субсчете 01/10/2 «Объекты концессии, не принадлежащие на праве собственности» к счету 01/10 «Объекты концессии».

Список использованных источников:

1. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар: пер. с фр.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
2. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М.: Бухгалт. учет, 2007. – 88 с.
3. Международные стандарты финансовой отчетности: пер. полного офиц. текста Междунар. стандартов финансовой отчетности, принятых в ЕС по состоянию на 31.01.2006. – М.: АСКЕРИ-АССА, 2006. – 1060 с.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 12.12. 2001 г. № 118: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 25.06. 2010 г. № 77 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
5. О концессиях: Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 63-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
6. О бухгалтерском учёте и отчётности: Закон Республики Беларусь от 12.06.2013 г. №57-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.

УДК 631.152+631.162

Е.Н. РАКУТИНА, *м.э.н.,*
ассистент кафедры бухгалтерского учета в сельском хозяйстве,
Белорусская государственная сельскохозяйственная академия,
г. Горки, Могилевская обл., Республика Беларусь

РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

В рыночных условиях хозяйствования эффективность управления производственной деятельностью в аграрном секторе в значительной степени определяется уровнем информационного обеспечения менеджмента как

целостной системы. Информация, необходимая для управленческих нужд, в отечественных сельскохозяйственных организациях формируется на основе традиционного бухгалтерского учета. Однако существующие информационные потоки не всегда позволяют своевременно и в полном объеме получить качественную экономическую информацию, использование которой способствует оптимизации затрат и финансовых результатов и принятию обоснованных управленческих решений менеджерами подразделений (отраслей), главными специалистами и руководителями организации. Такая информация в рыночной конкурентной среде содержится в системе управленческого учета, в развитых странах являющегося одним из направлений бухгалтерской практики.

Анализ изложенных в специальных литературных источниках подходов к теоретическим и методологическим проблемам управленческого учета свидетельствует, что отечественными и зарубежными экономистами дано множество определений этой категории, в соответствии с которыми управленческий учет интерпретируется в экономической литературе как:

1) производственный учет. Изучение экономической литературы показало, что одни авторы считают, что термины «управленческий учет» и «производственный учет» являются синонимами, другие авторы различают эти понятия. Подводя итог рассмотренных позиций, следует отметить, что большинство авторов, хотя и с разными аспектами освещения, связывают управленческий учет с производственным учетом. Нет сомнений, что учет затрат является ключевым в системе управленческого учета по значимости и трудоемкости. Вместе с тем хочется отметить и тот факт, что в практике руководители различного уровня управления используют не только информацию о затратах, но и другую в зависимости от конкретных ситуаций. По нашему мнению, понятие «производственный учет» – это учет в системе бухгалтерского учета, и он имеет более узкий смысл, чем управленческий учет. Управленческий учет основывается на использовании информационных технологий, включающих данные не только первичного, сводного бухгалтерского учета и его отчетности, но и оперативного учета, предварительного, текущего и последующего контроля и анализа. При этом его цель, обоснование и принятие оптимальных управленческих решений достигается путем реализации всех функций управления (планирования, учета, контроля, анализа, регулирования), в отличие от производственного учета, основными функциями которого являются учет и калькулирование затрат.

2) система учета, нормирования, планирования, контроля и анализа затрат и доходов, которая предоставляет информацию для принятия оперативных управленческих решений. Данный подход к определению управленческого учета заслуживают внимания. Однако в настоящее время формирование такой системы не представляется возможным, так как ведет к существенному усложнению нынешней системы информационного обеспечения, что под силу не всем предприятиям.

3) интегрированная система подготовки учетной информации для руководителей, менеджеров различных уровней для обоснования выбора

наиболее эффективных решений в вопросах текущего и перспективного управления организацией. Мы поддерживаем данную точку зрения, так как создание интегрированной системы учета восполнит недостаток информации, будет содействовать: повышению эффективности и действенности учета и контроля, эффективному обеспечению руководителей всех уровней учетной информацией для принятия управленческих решений.

4) система управления, интегрирующая различные подсистемы и методы управления, направленные на достижение одной цели – совершенствования производства, снижения затрат, повышения доходов. Трудно не согласиться с авторами данного подхода, что управленческий учет представляет собой мощное средство усовершенствования работы организации и повышения ее эффективности. В то же время необоснованно приравнивать систему управления к системе управленческого учета, поскольку основной целью управленческого учета является подготовка релевантной информации для принятия решений, а не сам процесс принятия решений.

5) неотъемлемая часть менеджмента. С одной стороны, можно согласиться с авторами данных подходов, если рассматривать учет как функцию управления. Однако, что касается управленческого учета, то он является связующим звеном между учетом и управлением. С другой же стороны, совершенно очевидно, что такому определению может соответствовать помимо управленческого учета, довольно много понятий.

6) процесс в рамках предприятия, который обеспечивает управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления и контроля за деятельностью предприятия. Согласно Большой советской энциклопедии процесс представляет собой «совокупность последовательных действий для достижения какого-либо результата». Если рассматривать управленческий учет с этих позиций, то данное определение можно считать верным: результат данного процесса – принятые управленческие решения, совокупность последовательных действий - идентификация, измерение, накопление, анализ, подготовка, интерпретация и предоставление информации. Но стоит отметить, что не всегда будет наблюдаться последовательность действий.

Еще одной методологической дилеммой является место и роль управленческого учета в бухгалтерском учете организации.

Мы поддерживаем позицию авторов, которые считают, что управленческий учет наряду с финансовым и налоговым представляют собой взаимозависимые и взаимообусловленные компоненты единого бухгалтерского учета. На наш взгляд, обоснованных причин для отдельного ведения управленческого учета от финансового просто не существует. Поэтому учет, который осуществляет бухгалтерия предприятия, должен выполнять функции информационной системы управленческого учета, т.е. необходимо стремиться к тому, чтобы система предоставляла не только внешние бухгалтерские отчеты, но и отчеты для внутренних нужд. Все это значит, что во избежание дублирования учетных операций сбор первичной информации должен осуществляться в соответствии с интересами как финансового, так и управленческого учета

Таким образом, подобный разброс мнений по трактовке сущности управленческого учета, с нашей точки зрения, объясняется двумя причинами:

– во-первых, в Республики Беларусь термин «управленческий учет» законодательно не закреплен, в отличие от термина «бухгалтерский учет», определение которому дано в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»; Исследования законодательства о бухгалтерском учете Российской Федерации и Украины показали, что в Украине термин «управленческий учет» закреплен в Законе Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» (в редакции закона от 14 октября 2014 года № 1702-VII): «внутрихозяйственный (управленческий) учет – система обработки и подготовки информации о деятельности предприятия для внутренних пользователей в процессе управления предприятием». В Российской Федерации разработаны Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета, утвержденные Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России от 22 апреля 2002 г. № 4 и в них дано следующее определение термину «управленческий учет»: это «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой, производственной, маркетинговой и иной информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения».

– во-вторых, в нашей стране управленческий учет, как специальная область научной и практической деятельности пока лишь формируется.

На основании проведенных исследований сделаны следующие выводы.

Во-первых, управленческий учет - интегрированная внутрихозяйственная учетно-управленческая система, основной целью которой является информационно-аналитическое обеспечение руководителей разных уровней управления о затратах и результатах деятельности как всей организации, так и ее отдельных структурных подразделений для принятия ими оперативных, тактических и стратегических управленческих решений.

Во-вторых, сложность и длительность процесса развития и внедрения новых видов учета применительно к требованиям рыночной экономики требует дальнейшего совершенствования методологии национального учета, в том числе и управленческого.

УДК 657.37

Л.О. РИКОВСЬКА, *здобувач кафедри обліку і аудиту,*
Луцький національний технічний університет

СУТНІСТЬ СЕГМЕНТАРНОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Міжнародна інтеграція у сфері економіки та освіта підприємницьких об'єднань зумовили необходність складання та подання консолідованої фінансової звітності та зростання її ролі. Однак консолідація даних не надає інформації по кожному компоненті діяльності підприємства. У зв'язку з цим, виникає потреба у формуванні сегментарної звітності. Її уявлення більш повно

розкриває фінансові результати діяльності, значущість різних напрямків бізнесу, вплив змін в сегментарній структурі на фінансові результати діяльності підприємства, що в підсумку дає можливість користувачам звітності приймати більш обгрунтоване рішення – коригувати розміщення активів за регіонами та економічні параметри ринків збуту, визначати пріоритетні напрями бізнесу і т.д.

Консолідована фінансова звітність має інформаційну та аналітичну спрямованість і адресована широкому колу користувачів. Однак консолідована звітність може не розкривати окремих істотних деталей при відсутності додаткової інформації про кожен компонент діяльності підприємства. У цьому випадку необхідна сегментація діяльності.

Питанням обліку і формуванню звітності за сегментами присвячено немало досліджень, зокрема, вагомий дослідницький вклад зробили А. Апчерч, А. Бакаєв, М. Вахрушина, К. Друрі, О. Соколов, Я. Соколов та інші.

Правила ведення сегментарного обліку та подання сегментарної звітності наведено у МСФЗ 8 «Операційні сегменти» та національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами».

У перекладі з латинської «segmentum» означає «відрізок», «частина кола». В економічних науках поняття «сегмент» використовується в теорії менеджмента, маркетингу і в теорії бухгалтерського обліку та звітності. Стосовно теорії бухгалтерського обліку та звітності, автори в цілому пропонують аналогічні трактування поняття «сегмент» (табл. 1).

Таблиця 1

Приклади визначень поняття «сегмент» у вітчизняній літературі та дослідженнях з бухгалтерського обліку та звітності

Визначення	Трактування
Сегмент	Сегмент – це частина або напрямок діяльності організації, завдяки якій менеджери отримують інформацію про собівартість, доходи або прибутки [1]
Сегмент	Сегмент – це частина діяльності організації в певних господарських умовах, інформація, яка підлягає розкриттю за допомогою подання встановленого переліку показників в бухгалтерській звітності [2]
Сегмент діяльності	Сегменти діяльності – види діяльності (продукції, робіт, послуг) організації, структурні підрозділи, центри відповідальності або частини зовнішнього середовища (регіон, ринок збуту, група споживачів), виділені для цілей сегментарного обліку [3, с. 21]
Звітний сегмент	Звітний сегмент – господарський або географічний сегмент, який визначений підприємством за критеріями, наведеними у пунктах 6-9 Положення (стандарту) 29, щодо якого має розкриватися у річній фінансовій звітності інформація [4]
Господарський сегмент	Господарський сегмент – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва чи продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших [4]

У вітчизняній літературі автори оперують такими поняттями як «інформація за сегментами», «сегментна звітність», «сегментарная звітність». Однак, згідно тлумачного словника української мови, слово «сегментарний» трактується, як «складається з сегментів», а «сегментний» – як «властивий, що належить сегменту, характерний для нього». У зв'язку з цим, вважаємо за доцільне щодо звітності за рядом сегментів, тобто звітності, що складається з данних за кількома сегментами, застосовувати термін «сегментарна»; тоді як щодо інформації за конкретним сегментом доречніше вживати термін «сегментна інформація». Вважаємо, що поняття «сегментарна звітність», «звітність за сегментами» і «інформація за сегментами» являються синонімами.

Таким чином, сегментарна звітність являє собою звітність, що розкриває інформацію про сегменти діяльності підприємства, забезпечує задоволення інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів. У складі зовнішньої консолідованої фінансової звітності сегментарна звітність включається в примітки або пояснення. У системі внутрішньої консолідованої звітності сегментарная звітність може бути представлена як її складовий елемент або як самостійний звіт.

Список використаних джерел:

1. Garrison, Ray H. Managerial accounting / Ray H. Garrison, Eric W. Noreen. – 9th ed. 2000.
2. Комментарии к положениям по бухгалтерскому учету / [под ред. А.С. Бакаева]. – М.: Юрайт-Издат, 2004. – (Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс»).
3. Соколов А.А. Учет по сегментам деятельности коммерческой организации: формирование и анализ / А.А. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. - 288 с.
4. Наказ Міністерства фінанасів України від 19.05.2005 р. № 412 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»».

УДК 657:621.039(476)

Ю.А. РОМАНОВА, *магистрант*
кафедры бухгалтерского учета и аудита,
Полоцкий государственный университет,
г. Новополоцк, Витебская обл., Республика Беларусь

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ПОНЯТИЯ «ЯДЕРНЫЕ ОТХОДЫ», СОСТАВ, КЛАССИФИКАЦИЯ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЯДЕРНЫХ ОТХОДОВ

Атомная энергетика в современном мире – это энергетический потенциал и важный показатель уровня развития любой страны. В процессе выработки электроэнергии на атомной станции задействовано не только само ядерное топливо, но и многие другие установки и сооружения атомной станции. В результате их деятельности образуется большой объем ядерных отходов, что

требует от АЭС организации их учета.

Чтобы лучше понять сущность и содержание понятия «ядерные отходы», автор обратился к различным подходам его определению. Проанализировав представленные определения и изучив материалы по данной теме, мы пришли к выводу, что понятие ядерных отходов часто отождествляется с понятием радиоактивных отходов, однако здесь следует уточнить, что область применения последних несколько шире.

Радиоактивные отходы образуются не обязательно на территории атомной электростанции при производстве атомной энергии, но и на других этапах ядерного топливного цикла, а также и в других отраслях промышленности. В рамках же настоящей работы рассмотрению подлежат лишь вещества и материалы, непосредственно образующиеся в процессе работы ядерного реактора при производстве атомной энергии на АЭС – ядерные отходы.

Рассмотрев определения понятия «ядерные отходы» в разных литературных и электронных источниках, автор пришел к выводу о необходимости формулирования собственного определения ядерных отходов для целей их бухгалтерского учета на атомной электростанции.

Таким образом, ядерные отходы – вещества или материалы, образующиеся в процессе производства атомной энергии на АЭС, обладающие радиоактивным излучением, имеющие длительный период распада и дальнейшее использование которых не предусматривается.

Уточним, что отработанное ядерное топливо, выгруженное из атомного реактора, нельзя относить в состав ядерных отходов, так как оно содержит различные элементы, которые можно использовать повторно, в том числе и для производства энергии. Прежде всего, это невыгоревший уран и трансурановые элементы. Кроме того, среди продуктов деления содержатся радионуклиды (радиоактивные изотопы), которые можно с успехом применять в промышленности, медицине, а также в научных исследованиях. Отходы же – это то, чему нельзя найти применение. После того как из отработанного ядерного топлива, которое представляет собой неразделенную смесь полезных и ненужных продуктов, выделяют указанные полезные компоненты, остаток приводит к образованию радиоактивных отходов [1].

Однако отметим, что в Европейских странах разработан проект реактора нового типа, который в качестве топлива использует трансурановые ядерные отходы, оставляя после своей работы лишь отходы, состоящее из короткоживущих радиоактивных изотопов, что делает возможным переработку ядерных отходов.

Технологический процесс на атомной станции сопровождается образованием жидких, твердых и газообразных радиоактивных веществ и материалов, называемые ядерными отходами. К числу твердых радиоактивных отходов относятся элементы оборудования первого контура с наведенной радиоактивностью, заменяемые при ремонте, например, датчики нейтронного потока, а также загрязненные спецодежда и ветошь, фильтры систем газоочистки, использованный инструмент и другие.

К жидким радиоактивным отходам относятся отработанные смолы

ионообменных фильтров и концентрированные солевые растворы систем спецводоочистки; вода, используемая для мытья персонала и одежды, а также технологические растворы из системы теплоносителя или замедлителей.

Газообразные радиоактивные отходы представляют собой не подлежащие использованию газообразные смеси, содержащие радиоактивные газы и (или) аэрозоли [2].

По удельной активности и уровню тепловыделения их подразделяют на высокоактивные (ВАО), среднеактивные (САО) и низкоактивные (НАО). В зависимости от этого, радиоактивные отходы разных категорий подлежат различным способам обращения и утилизации [3].

В силу того, ядерные отходы губительны для человечества и окружающей среды, необходимо организовать их сохранность в течение всего времени нахождения на АЭС и достоверный учет.

В этой связи для ведения аналитического учета ядерных отходов на атомной электростанции автор предлагает взять за основу описанную выше классификацию (рис. 1).

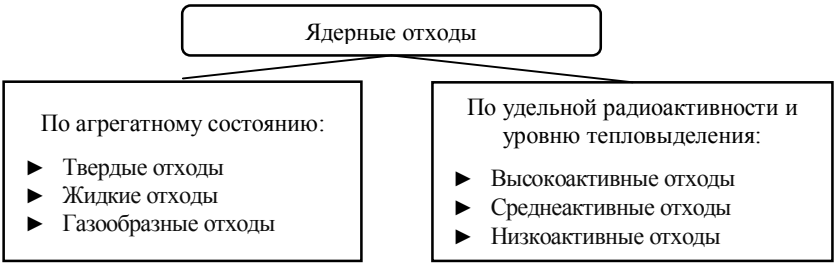


Рис 1. **Предлагаемая классификация ядерных отходов для целей аналитического учета на атомной электростанции**

Согласно Закону Республики Беларусь «Об обращении с отходами», учет отходов представляет собой непрерывного документального отражения информации о количественных и качественных показателях отходов, а также об обращении с ними (п. 33 ст.1 Закона № 271-З) [4].

В процессе деятельности атомной электростанции образуются ядерные отходы, поэтому АЭС будет производить сбор и удаление ядерных отходов, т.е. осуществлять обращение с ядерными отходами. А это значит, что данный субъект хозяйствования будет являться объектом проверки органов Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь.

В результате деятельности субъекта хозяйствования должны организоваться определенные учетные процедуры по обращению с ядерными отходами по трем направления:

1) Общее обращение с ядерными отходами. На атомной электростанции должна быть разработана инструкция по обращению с ядерными отходами, которая бы отражала основные стадии их движения на АЭС и их вывоза с ее

территории. По нашому мнению, настоящая инструкция должна содержать такие разделы как: «Общие сведения», «Образование и сортировка ядерных отходов», «Учет ядерных отходов», «Хранение и обезвреживание ядерных отходов», «Захоронение отходов производства атомной энергии», «Перевозка ядерных отходов».В инструкции необходимо отразить все вопросы и ключевые моменты, связанные с дальнейшим обращением ядерных отходов. Для целей бухгалтерского учета можно выделить три возможных варианта:

1 вариант: *Захоронение или длительное хранение ядерных отходов* на специально оборудованных площадках *на территории самой АЭС*. В этой ситуации необходимо разрешение на хранение и захоронение ядерных отходов.

2 вариант: *Захоронение или длительное хранение ядерного топлива* предполагается осуществлять *на стороне*. В этой ситуации следует организовать:

– составление сопроводительного паспорта перевозки ядерных отходов, ведение журнала учета сопроводительных паспортов;

– проведение регистрации сделок по отчуждению ядерных отходов на сторону;

– разработка заключения о степени и классе опасности ядерных отходов.

В бухгалтерском учете ядерного топлива данная операция должна быть оформлена Актом утилизации.

3 вариант: *Передача ядерных отходов предприятию по переработке*. В бухгалтерском учете это хозяйственная операция будет считаться реализацией. Как и в предыдущем варианте обращения с ядерными отходами необходимо учесть обозначенные аспекты.

2) Соблюдение природоохранного законодательства при эксплуатации объектов по хранению ядерных отходов.

3) Выполнение обязательств, предусмотренных Указом Президента РБ от 11.07.2012 № 313 «О некоторых вопросах обращения с отходами потребления». В силу того, что в настоящий момент законодательно не закреплены вопросы, связанные с обращением ядерных отходов, автор в своем исследование базируется на действующих законодательных актах по общим вопросам обращения с отходами.

Список использованных источников:

1. Чем ОЯТ отличается от радиоактивных отходов (РАО)? [Электронный ресурс]. – Режим доступа – http://www.vokrugsveta.ru/vs/article/521/ – Дата доступа: 20.08.2014.
2. Нойман. Утилизация Ядерных отходов в Европейском союзе: Рост объемов и никакого решения. – Воронеж, 2011. – 68 с.
3. Классификация РАО [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.rosrao.ru/wps/wcm/connect/rosrao/rosraosite/activity/conversion/classification/3d0e6e00446b8056a4dfefc800b48570 – Дата доступа: 29.08.2014.
4. Закон Республики Беларусь «Об обращении с отходами» № 271-З в редакции Закона Республики Беларусь от 4 января 2014 г.

УДК 657.2

І.Б. САДОВСЬКА, *к.е.н.,*
професор кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

РОЗВИТОК ФУНКЦІЙ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОЇ ТЕОРІЇ

Розвиток функцій управлінського обліку слід пов'язувати з його місією і цілями, які задаються інноваційними системами управління і глобалізаційними економічними процесами в контексті інституціональної теорії. Впливовим є також процес інтелектуалізації капіталу, що означає зміни пріоритетів з фізичного на інтелектуальний. Відповідно, економіка знань і всеохоплююча інформатизація суспільства, ставить нові задачі і вимагає перегляду і уточнення змісту функцій управлінського обліку.

Нові підходи до вдосконалення методології управлінського обліку потребують зміни вектору досліджень розвитку його функцій.

Загальна теорія бухгалтерського обліку визначає його сутність через три функції: 1) документальну реєстрацію господарських операцій; 2) обробку інформації (з первинних документів); 3) надання отриманих в результаті обробки узагальнених даних користувачам.

Класичний підхід до визначення функцій бухгалтерського обліку має дещо інше трактування. Зокрема, виділяють функції: інформаційну, контрольну, управлінську. Або, зустрічається інший варіант набору функцій: інформаційна, оціночна, аналітична, контрольна [7, 9, 10].

Визначення функції як діяльності покладено в основу нашого дослідження. Оскільки управлінський облік має відмінності від бухгалтерського і фінансового, які відображають фінансову інформацію і регламентовані чинним законодавством, відмінними є окремі його функції.

Функції управлінського обліку доцільно розглядати з позицій трьох взаємопов'язаних аспектів: наукового, практичного і навчально-освітнього. В такому разі беззаперечно буде досягнута мета і реалізована його головна функція забезпечення інформаційним ресурсом системи управління. Результат залежатиме від синергетичного ефекту поєднання науки, практики і безперервного навчання суб'єктів управлінського обліку.

Основу наукових досліджень стосовно розвитку функцій обліку закладено у фундаментальній праці Г.Г. Кірейцева, вченого зі світовим ім'ям в галузі теорії бухгалтерського обліку [1]. Дослідження вченого поглиблювались з розвитком глобалізаційних економічних процесів і під впливом положень інституціональної економічної теорії [1-4], поділяючи їх на внутрішні та зовнішні. Головний акцент у працях вченого приділяється розширенню функцій управлінського обліку, через реалізацію яких передбачалось відображення змін, тенденцій, закономірностей поведінки його об'єктів. Цим було підкреслено

вагому роль суб'єктів облікової діяльності у вирішенні управлінських задач сучасного менеджменту [2, с. 5].

Зовнішні функції відповідно до його бачення впливають на об'єкти управлінського обліку через механізм управління, в основу якого покладено економічні потреби, інтереси, економічні та правові відносини, котрі постійно розвиваються [2, с. 42]. У працях вченого знаходить місце обгрунтування науково-пізнавальної функції, орієнтованої на пізнання і наукове трактування нових об'єктів управління (інтелектуального капіталу, трансакційних витрат, агентських відносин, знань як активу), визначення кінцевих результатів діяльності в умовах невизначеності та інституціональних обмежень, яка у зв'язку зі змінами в економічних і правових відносинах ускладнюється й потребує високого методологічного рівня всієї системи управлінського обліку. Розвиток нової науково-пізнавальної функції обліку уможливлюється за умови процедурного підходу щодо розкриття взаємозв'язку економічних дій та їхньої сутності, із використанням новітніх інформаційних технологій, статистичних методів, а також застосуванням нової його методології.

Внутрішні функції управлінського обліку полягають у виконанні його робочих прийомів, технічних елементів професійної діяльності працівників облікового і управлінського апарату. До таких функцій, на наш погляд, доцільно віднести: спостереження, вимірювання кількісних параметрів, вимірювання якісних властивостей, оцінювання, реєстрацію економічних фактів, процесів і агентських відосин, визначення результативності, моделювання управлінської і виробничої діяльності.

Ідея введення в наукову площину соціальної функції обліку належить Н.М. Малюзі, оскільки за її переконаннями «… розвиток бухгалтерського обліку повинен відбуватися відповідно до суспільних потреб» [6, с. 112]. Механізм реалізації даної функції вже працює в розвинутих країнах світу, що підтверджується широким представленням громадськості соціальних звітів. Слід зауважити, що формати таких звітів не регламентовані урядовими чи професійними організаціями країн, а мають специфічний характер представлення і змістовного наповнення. Перевага надається візуальному наповненню звітів, що робить їх більш доступними для широкого кола зацікавлених осіб. Головну роль при їх формуванні відіграє система управлінського обліку, яка і є джерелом фінансої і нефінансової інформації, опрацьованої під різними кутами зору попиту на таку інформацію, віддаючи пріоритет соціальній спрямованості. Таким чином, очевидною є висока тіснота зв'язку соціальної функції і системи управлінського обліку.

В сучаних наукових виданнях поширені пропозиції вчених стосовно актуальності прогнозної функції управлінського обліку, яка за їхніми обгрунтуваннями ефективно реалізується завдяки використанню програмних продуктів та інформаційних технологій. Частково погоджуємось з такою думкою, але концептуально вважаємо, прогнозування (як і планування, бюджетування) окремою науковою дисципліною, яка має властивий їй предмет і метод. Управлінський облік забезпечує інформаційними даними процеси прогнозування, планування і бюджетування. Але не коректно підмінювати

відповідні функції управління і окремі самрстійні види діяльності на функції управлінського обліку. В результаті, це може привести до втрати управлінським обліком за вченням Лакатоса «наукового жорсткого ядра» і розпорошення «захисного поясу» [5].

Функція моделювання запропонована Г.Г. Кірейцевим ще в 90-х роках [1, с. 70]. Його позицію підтримують інші вчені [6, 8, 9], зокрема, стверджується, що «…питання моделювання інформаційних процесів є одним з ключових… і завжди піднімається при викладенні теоретичних основ джерел інформації та інформаційних процесів». Поряд з функцією моделювання розглядають евристичну. Евристична функція та моделювання притаманні тільки людині і відрізняють її від штучних інтелектуальних (мислячих) систем. В даний час до сфери людської діяльності відносять: постановку задачі; вибір методів її рішень і побудова моделей і алгоритмів, висування гіпотез і припущень; осмислення результатів і прийняття рішень. Функція правового захисту суб'єктів господарювання проявляється в контексті реалізації функції первинного спостереження, вимірювання і реєстрації фактів економічної діяльності.

Перспективи подальших досліджень і вирішення проблем розвитку функцій управлінського обліку в умовах інституційних змін полягають у створенні фундаментальної основи формування ефективної інформаційної системи, що зможе забезпечити конкурентоздатність суб'єктів господарювання.

Список використаних джерел:

1. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. – Киев: Изд-во УСХА, 1992. – 240 с.
2. Кірейцев Г.Г Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
3. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г.Г. Кірейцев // Зб. наук. праць; за ред. М.І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 22-29.
4. Кірейцев Г.Г. Теоретичні аспекти формування обліково−аналітичного механізму менеджменту / Г.Г. Кірейцев, О.Д. Гудзинський, Т.М. Пахомова // Облік і фінанси АПК. − 2008. − №1. − С. 11-15.
5. Лакатос И. Избранные произведения по философии и методологии науки. Перевод с английского И.Н. Веселовского, А.Л. Никифорова, В.Н. Поруса. – М.: Академический Проект; Трикста, 2008. – 475 с.
6. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія і методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
7. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для с.-х. вузов / И.В. Малышев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.
8. Наукові праці В.М. Жука [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://magazine.faaf.org.ua/content/category/11/71/92/.
9. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
10. Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

УДК 657.471

С.Д. СКУРТОЛ, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Уманський національний університет садівництва

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ЯК ОСНОВА ПРАВИЛЬНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ

Основна діяльність підприємств пов'язана з виробництвом продукції. Використані в процесі виробництва трудові та матеріальні ресурси на виготовлення нового продукту праці, формують витрати, при цьому грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття собівартість.

Поняття «витрати», «затрати», «видатки» та інші економічні категорії, увійшли у національну економічну термінологію давно. І.І. Поклад розглядає категорію витрати як «затрати виробництва», які формують собівартість продукції [1]. Витрати – це витрати (використання) факторів виробництва, здійснених з метою забезпечення основної, фінансової та інвестиційної діяльності, у вартісному вираженні [2].

Зміст термінів витрати і собівартість різний і поєднується в понятті «витрати виробництва» враховуючи, що в собівартості продукції об'єднуються витрати на її виготовлення. В.В. Сопко зазначає, що витрати виробництва дорівнюють вартості виготовленого продукту, оскільки вони є сумою вартості витрачених на виробництво продукту засобів виробництва та заново утвореної вартості [3].

Управління витратами та собівартістю – важливий елемент управління господарством. Значення витрат, як економічної категорії, що відіграє важливу роль у масштабах реальної фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємництва, є головною ланкою на шляху зміни економічних вигод в бік їх збільшення (замість зменшення) з метою нагромадження капіталу. Трансформація системи бухгалтерського обліку, наближення її до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зумовили зміни у відображенні господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Виникло питання перегляду підходів до визначення та групування витрат підприємства для їх обліку та ефективного управління.

Важливе значення для правильної організації обліку та управління витратами, має їх науково обґрунтована класифікація. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО 16 «Витрати» [4] зобов'язує класифікувати витрати за наступними ознаками: видами діяльності, способом перенесення витрат на собівартість продукції, ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат, елементами витрат та за елементами собівартості. Підприємство самостійно визначає перелік і склад статей виробничої собівартості. П(С)БО 16 не передбачає класифікації витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності, а також за характером участі витрат у процесі виробництва.

Методичними рекомендаціями, які регулюють облік витрат та калькулювання собівартості продукції, витрати пропонується класифікувати за такими ознаками: центрами відповідальності, економічними елементами, статтями витрат, характером участі в процесі виробництва, по відношенню до собівартості, по відношенню до обсягів виробництва. Класифікація витрат, наведена у нормативних документах недостатня для її використання в системі управлінського обліку, оскільки лише частково відповідає інформаційним вимогам контролю та управління [5].

Для забезпечення користувачів потрібною інформацією витрати необхідно групувати за ознаками, поданими на рис. 1.

Рис. 1. **Класифікація витрат в системі управлінського обліку**

Витрати по відношенню до фінансово-господарської діяльності підприємства – вичерпні (Expired costs) – це збільшення зобов'язань або

зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду та невичерпні (не спожиті) витрати (Unexpired costs) – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди у майбутньому.

Іншою важливою особливістю витрат є їх спосіб зв'язку з певним об'єктом. Залежно від способу віднесення витрат на собівартість продукції їх поділяють на непрямі та прямі. Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного виду витрат економічно доцільним шляхом. Прямі витрати – це витрати, які можна віднести до певного об'єкта економічно доцільним шляхом.

У межах основних господарських процесів, які відбуваються на підприємстві, здійснюється випуск продукції, надаються послуги чи виконуються роботи. Доцільним є використання класифікаційної ознаки – «за сферами виникнення», в розрізі якої всі витрати розподіляються на: виробничі та невиробничі. Перша група витрат утворюється за рахунок витрат виробництва. До неї належать витрати на матеріальні ресурси, заробітна плату, відрахування на амортизацію та інші, що пов'язані з функцією виробництва продукції. До невиробничих відносяться витрати, пов'язані з управлінням діяльністю підприємства та реалізацією продукції.

Важливим для обліку та контролю, за здійсненими витратами, є визначення їх вартісних параметрів, а саме фактичної собівартості, яке проводиться калькулюванням.

Іншою важливою групою витрат, об'єднаних ознакою «за залежністю витрат від рішень суб'єктів господарювання» є релевантні та не релевантні витрати. Релевантні витрати (Relevant costs) – це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення. Нерелевантні витрати (Irrelevant costs) не залежать від рішень суб'єктів господарювання.

Для прийняття відповідних рішень варто враховувати залежність витрат від обсягів виробництва. Залежно від цього відрізняють витрати змінні, умовно-змінні, постійні. До змінних відносять витрати, які змінюються прямо пропорційно до обсягу випуску продукції. До постійних відносять витрати, величина яких не залежить від обсягів виробництва. Проте не завжди рівень витрат знаходиться у прямо пропорційній залежності від обсягів виробництва, тому розрізняють напівзмінні витрати, які змінюються, але не прямо пропорційно обсягам виробництва.

Існують змішані витрати, які містять як елементи постійних, так і змінних витрат. На значному часовому відрізку постійних витрат взагалі не існує, всі витрати змінюються – збільшуються чи зменшуються – під впливом тих чи інших факторів. Натомість у відносно малі проміжки часу можна виділити абсолютно постійні витрати виробництва. Дійсні витрати – це витрати, що потребують сплати грошей, або витрачання інших активів. Альтернативні витрати – це вигода, яка втрачається, якщо вибір одного напряму дії вимагає відмови від альтернативного рішення.

При розкритті сутності витрат в галузі бухгалтерського обліку, варто враховувати вид діяльності, в результаті якого вони виникли. Основна

діяльність підприємства передбачає проведення операцій з виробництва або реалізації продукції (товари, роботи, послуги), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частину його доходу, тому управління виробничо-господарською діяльністю підприємства має на меті забезпечити процес виробництва необхідними матеріальними та трудовими ресурсами.

Список використаних джерел:

1. Поклад И.И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости продукции / И. Поклад. – М.: Финансы, 1966. – 255 с.
2. Клочан В.П. Напрями і особливості управління витратами сільськогосподарських підприємств / В.П. Клочан, В.О. Гуменюк // Агросвіт. – 2014. – № 1. – С. 31-33.
3. Сопко В.В. Бухгалтерський облік / В.В. Сопко // Акціонерне та бухгалтерське діло. – 2001. – № 34. – С. 2-5.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 8-9. – С. 88-93.
5. Методичні рекомендації з обліку планування і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: затв. Міністерством аграрної політики України від 18 травня 2001 р. №132 // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 77. – С. 2–25.

УДК 657.1

О.Ю. СМОЛЬСЬКА, *асистент*
кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК,
Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана

КЛАСИФІКАЦІЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У САДІВНИЦТВІ

Садівництво як специфічна галузь агропромислового комплексу України в останні роки розвивається найбільш інтенсивно та динамічно. Цьому сприяють ґрунтово-кліматичні умови, історичні традиції та великий досвід країни. Впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» змінило не тільки методику обліку в підприємствах, що займаються виробництвом продукції садівництва, а й зумовило появу нової термінології у вітчизняній обліковій теорії та практиці, зокрема з'явилися терміни «біологічний актив», «біологічні перетворення».

Значний внесок у вирішення питань методології обліку біологічних активів рослинництва зробили провідні вітчизняні вчені О.В. Богданюк, В.А. Дерій, В.М. Жук, Я.П. Іщенко, М.М. Коцупатрий, Л.К. Сук, П.Л. Сук, та інші. Їх наукові напрацювання є значними, однак проведені дослідження чинного законодавства й діяльності садівничих господарств в умовах розвитку сучасних інтенсивних технологій дали змогу дійти висновку, що на сьогодні дискусійними залишаються питання визначення сутності біологічних активів у садівництві та їх класифікація.

Для сільськогосподарських підприємств відносно новою економічною категорією стало поняття «біологічний актив». П(С)БО 30 «Біологічні активи» визначає його як «тварину або рослину, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди» [1]. Однак О.В. Богданюк розглядає це поняття на двох рівнях: макрорівні, де біологічні активи – це «частина національного багатства країни, на які встановлено право власності та які реалізують свої функції: ресурсну, екологічні послуги, забезпечення продовольством та підвищення добробуту населення», та мікрорівні, на якому біологічними активами виступають «природні ресурси, які використовуються в сільському господарстві, контролюються підприємством, здатні до біологічної трансформації, результатом якої є отримання додаткових біологічних активів та біологічно повноцінної, екологічно безпечної продукції» [3]. Проте, на нашу думку недоцільне тлумачення цього поняття на двох рівнях, оскільки «біологічний актив» є більше обліковою категорією, тому на макрорівні його визначення є досить широким та неконкретним.

У своїх працях П.М. Кузьмович зазначає, що біологічні активи виступають «сукупністю біологічних ресурсів, що достовірно оцінені, контрольовані та ідентифіковані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в іншій спосіб економічні вигоди» [4, с. 32]. Вважаємо, що не можна погодитися з частиною визначення, в якій йдеться про контроль за біологічними ресурсами підприємства, адже відомо, що біологічні процеси відбуваються під впливом не тільки людських чинників, а й природних, отже, здійснювати над ними контроль можна не повністю, а лише частково.

В економічній літературі подано дуже різні твердження щодо визначення терміна «біологічний актив». Аналіз визначень, запропонованих ученими в дисертаційних дослідженнях та інших літературних джерелах [3,4], свідчить про те, що термін «біологічний актив» трактується так, як наведено в П(С)БО 30 «Біологічні активи» [1]. Дослідивши думки вчених та виокремивши основні особливості з наведеної термінології, ми дійшли висновку, що біологічний актив у садівництві – це група багаторічних насаджень, які мають загальні подібні властивості, характерні для різних сортів, та головною метою вирощування яких є отримання економічних вигід, що є результатом біологічних перетворень.

Біологічні активи садівництва за своїми властивостями досить різні, саме тому, що кількість їх видів та сортів значна. Тому для глибшого та повного розуміння сутності економічної категорії «біологічний актив» виникає потреба у розробці її обґрунтованої класифікації для галузі садівництва. МСБО 41 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи» поділяє біологічні активи на окремі групи за певними ознаками. У міжнародному стандарті визначено, що групою біологічних активів є «сукупність подібних живих тварин або рослин» та здійснено поділ біологічних активів на: споживні біологічні активи й біологічні активи – носії або зрілі та незрілі [2].

Зрілі біологічні активи – це ті, які набули ознак того, що їх можна зібрати як урожай (для споживчих біологічних активів), або ті, з яких періодично можна збирати врожаї (для біологічних активів-носіїв) До незрілих довгострокових біологічних активів належать біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 міс. (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи визначеної якості, зокрема, багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники тощо), що не досягли пори плодоношення (споживні біологічні активи) [1].

П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено поділ біологічних активів на групи, проте їх перелік не наведено. Однак відповідно до цього положення їх класифікують за періодом надання економічних вигід, тобто поділяють на довгострокові, поточні та додаткові. Довгострокові біологічні активи – це всі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. До них відносять багаторічні насадження, зокрема сади, виноградники, плантації хмелю і ягідних культур, багаторічні трави тощо. Поточні біологічні активи – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 міс. Прикладом поточних біологічних активів у садівництві виступають розсадники. Додаткові біологічні активи – біологічні активи, отримані в процесі біологічних перетворень. У садівництві додатковим біологічним активом є відсадки, вуса, живці тощо [1].

Отже, законодавством передбачено об'єднання біологічних активів у групи за певними класифікаційними ознаками, такими як період надання економічних вигід, цілі обліку, галузі аграрного виробництва тощо, проте пропонуємо власні додаткові класифікаційні ознаки для садівництва:

1) Залежно від технології вирощування продукції садівництва

– Біологічні активи, отримані в результаті сертифікованого виробництва;

- Біологічні активи, отримані в результаті загальноприйнятої технології виробництва;

– Біологічні активи, отримані з використанням ГМО;

2) Залежно від технології вирощування маточників та за їх функціональним призначенням

– Біологічні активи маточно-насіннєвих садів;

– Біологічні активи маточно-сотрових (живцевих) садів;

– Біологічні активи маточників вегетативно-розмножувальних підщеп;

3) Залежно від технології вирощування саджанців у розсадниках

– Біологічні активи – розсадники на вегетативно- розмножувальних підщепах;

– Біологічні активи – розсадники насіннєві (сіянцями);

4) За метою управління ризиками

– Біологічні активи застраховані;

– Біологічні активи не застраховані.

Класифікаційні ознаки залежно від технології вирощування продукції садівництва, маточників та за їх функціональним призначенням, саджанців у

розсадниках мають важливе значення, адже споживачі повинні отримувати достовірну інформацію про технологічні особливості вирощування продукції. Сьогодні значну увагу слід приділяти біологічним активам, які отримані в результаті вирощування з використанням ГМО, та відображувати їх окремо в бухгалтерському обліку.

Крім того, вважаємо доцільним поділ біологічних активів залежно від мети управління ризиками, оскільки, важливою складовою системи регулювання економічними процесами в сільському господарстві є страхування ризиків, що забезпечує економічне зростання виробництва продукції та галузі.

Таким чином, запропонована класифікація біологічних активів садівництва дасть змогу підприємствам цієї галузі поліпшити систему ведення аналітичного і синтетичного обліку, отримувати повну, докладну інформацію про біологічні активи зі звітності та забезпечить прийняття раціональних і ефективних управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pro-u4ot.info.
3. Богданюк О.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними активами садівництва: 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: автореферат дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / О.В. Богданюк. – К.: НУБПУ, 2011. – 21 с.
4. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація / П.М. Кузьмович // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 32-37.
5. Михальська В.В. Класифікація біологічних активів садівництва / В.В. Михальська // Вісник ЖДТУ. – 2013. № 3(65). – С. 47-54.

УДК 657.01

Л.К. СУК, *д.е.н.,*
професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

КЛАСИФІКАЦІЯ АКТИВІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

Класифікація – поділ об’єктів, понять, назв на класи, групи, розряди за спільною ознакою, внаслідок чого із родового поняття виникають підпорядковані йому нові видові, підвидові та інші поняття [1, с. 318]. Класифікація активів – поділ активів на групи за певними ознаками залежно від їх призначення. Вона визначає порядок побудови бухгалтерського обліку.

Законом визначено, що бухгалтерським обліком є процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі

інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [2]. Отже, законом передбачено, що обєктом бухгалтерського обліку є діяльність підприємства, яка базується на використанні оборотних і необоротних активів.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» містить таке визначення: «Оборотні активи – грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними» [3].

Залежно від способу перенесення вартості на готову продукцію засоби виробництва поділяють на основні та оборотні. Основні засоби обслуговують виробництво протягом тривалого періоду, приймаючи участь в декількох виробничих циклах, зберігають свою натуральну форму, переносять свою вартість на готову продукцію частинами, по мірі зносу. Оборотні засоби повністю споживаються в одному виробничому циклі і всю свою вартість одноразово передають на створюваний продукт. Для продовження процесу виробництва потрібно мати знову оборотні засоби, тоді як основні засоби залишаються функціонувати тривалий час підряд у декількох виробничих циклах.

Частина вартості основних засобів, яка ввійшла у собівартість готової продукції, відшкодовується у процесі її реалізації, виручка від якої включає спожиті основні та оборотні засоби, витрати на оплату праці і суму одержаного прибутку. Таким чином, вартість основних засобів окупляється поступово по мірі їх зносу.

Як бачимо, основні і оборотні засоби в процесі використання обертаються, але лише порядок відображення обертання одних і других не однаковий. Тому, на нашу думку, введення положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [П(С)БО] терміну «Необоротні активи» і назва в балансі розділу І «Необоротні активи» є некоректними, бо вони не відображають реальної суті економічних явищ. Більш логічним є поділ активів на поточні і непоточні, як передбачено міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

До основних засобів не відносять готову продукцію на підприємствах, де вона виготовляється, а також товари, які придбані для наступної реалізації. Наприклад, підприємство виготовляє холодильники. Вони на даному підприємстві є готовою продукцією, яка призначена для реалізації, а тому не включаються в склад основних засобів. Торгівельне підприємство, яке купило у виробника холодильники з метою подальшої реалізації, те ж не відносить їх до основних засобів, бо це звичайні товари. Але якщо такі ж холодильники використовують для господарських потреб на підприємствах (включаючи і виробників) або в торговельних організаціях, то вони є об’єктами основних засобів. Однаковий об’єкт може бути віднесений до основних чи оборотних засобів залежно від мети його використання, а не тільки фізичних властивостей.

З метою спрощення економічних взаємовідносин та бухгалтерського обліку частину засобів праці (об’єктів) виділено у групу «Малоцінні і швидкозношувані предмети». Офіційними документами не визначено ціну, згідно якої предмети відносять до малоцінних. В П(С)БО 7 «Основні засоби» [4] записано, що

підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, які входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Податковим кодексом України (далі – ПКУ) [5, пункт 14.1.138] передбачено вартісну межу основних засобів у сумі 2500 грн за одиницю, на яку доцільно орієнтуватися і в бухгалтерському обліку.

Малоцінні і швидкозношувані предмети віднесено до необоротних і оборотних активів. Такий поділ лише ускладнює облік. Вважаю, всі малоцінні і швидкозношувані предмети потрібно включати до оборотних активів.

Залежно від цільового призначення засоби поділяють на виробничі і невиробничі.

Виробничі основні засоби функціонують у сфері матеріального виробництва, неодноразово беруть участь у виробничому процесі, поступово зношуються і переносять свою вартість на створюваний продукт частинами в міру зношення.

Невиробничі основні засоби функціонують в галузях невиробничої сфери. Вони безпосередньо не беруть участі в процесі виробництва і призначені для невиробничого споживання. Наприклад, будівля цеху або корівника відноситься до основних засобів виробничого призначення, а будівля будинку культури теж відноситься до основних засобів, але невиробничого призначення.

Згідно ПКУ (стаття, 144, пункт 3) термін "невиробничі основні засоби" означає необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

Поділ об'єктів на виробничі і невиробничі досить умовний. На мою думку, підприємство, яке веде діяльність, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг і спрямована на отримання доходу, не може мати невиробничі основні засоби. Це має враховуватися податковим законодавством.

Об'єкти, які планують продати, можуть бути перекласифіковані у групи, утримувані для продажу. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [6] передбачає, що необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо:

– економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;

– вони готові до продажу у їх теперішньому стані;

– їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу:

– умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;

– їх продаж має високу ймовірність, зокрема якщо керівництво підприємства підготувало відповідний план або уклало твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, що продовжує виконувати план продажу.

Отже, щоб перевести об'єкт основних засобів у групу, утримувану для продажу, необхідно враховувати всі зазначені вище умови. До цієї групи належать також об'єкти, придбані з метою продажу.

Основні засоби, визнані утримуваними для продажу, переводять із необоротних активів у оборотні і за ними припиняють нараховувати амортизацію.

На мою думку, по довгострокових біологічних активах таку перекласифікацію робити не можна. Адже незалежно від того на який рахунок чи у який рядок бухгалтер зробить запис, корова залишиться коровою. Її потрібно годувати, доглядати, доїти. Економічні вигоди отримуватимуться від її використання за призначенням до вибуття із господарства.

Одержана сільськогосподарська продукція має різні напрямки використання: реалізація, переробка на власних потужностях, переробка на стороні, годівля тварин (корми), насіння і посадковий матеріал. В бувшому Радянському Союзі для обліку сільськогосподарської продукції застосовували окремі рахунки по напрямках її очікуваного використання: реалізація – рахунок 40 «Готова продукція»; посів і посадка – субрахунок 101 «Насіння і посадковий матеріал»; годівля тварин – субрахунок 103 «Корми».

В Україні сільськогосподарську продукцію власного виробництва обліковують на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Пропозиції щодо її обліку на рахунку 20 «Виробничі запаси» необгрунтовані. Там потрібно відображати куплені запаси, в тому числі можливі також корми, насіння і посадковий матеріал, що надійшли від продавців.

Список використаних джерел:

1. Економічний енциклопедичний словник: Т. 1 /За ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України 27 квітня 2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.
5. Податковий кодекс України: К.: Алерта, 2014. – 640 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України 7 листопада 2003 р. № 617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.

УДК 167.7:657

Д.М. ТРАЧОВА, *к.е.н.,доцент,*
доцент кафедри «Облік і аудит»,
Таврійський державний агротехнологічний університет

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Сучасний стан бухгалтерського обліку в Україні можна охарактеризувати як симбіоз адміністративних та ринкових концепцій, національних і міжнародних стандартів. За останні 5-6 років в Україні відбулися суттєві зміни у системі бухгалтерського обліку щодо її гармонізації з міжнародними стандартами. Однак, реформа бухгалтерського обліку не супроводжувалася необхідними змінами правового поля та системи організаційних заходів в таких сферах, як статистика, оподаткування, в системі права, науки, освіти.

В останнє кілька десятиріч бухгалтерський облік України зазнав безпрецедентних змін, які обумовлені бурхливим розвитком інформаційних технологій. Одночасно з цим на розвиток і сучасний стан бухгалтерського обліку вплинула низка адміністративних та ринкових концепцій, національних і міжнародних стандартів. За останні 5-6 років в Україні відбулися суттєві зміни у системі бухгалтерського обліку щодо її гармонізації з міжнародними стандартами. Однак, реформа бухгалтерського обліку не супроводжувалася необхідними змінами правового поля та системи організаційних заходів в таких сферах, як статистика, оподаткування, в системі права, науки, освіти.

При цьому бухгалтерський облік продовжує відігравати важливу роль у житті суспільства. Перш за все він забезпечує інформацією про діяльність підприємства і його операції зовнішніх і внутрішніх користувачів. При цьому, саме інформація бухгалтерського обліку має каталітичну дію в сучасному нестабільно функціонуючому економічному середовищі.

Історія розвитку бухгалтерського обліку в останні роки розширила свої інтереси та підходи до її майбутнього прогресу. Сьогодні дослідження теорії розвитку бухгалтерського обліку забезпечує майбутнє вирішення проблем сучасності на підставі перспективи зміни даних. При формуванні підходів до напрямів розвитку теорії бухгалтерського обліку слід дещо відокремитися від деяких принципів бухгалтерського обліку. Так вчені підкреслюють, що методи бухгалтерського обліку не можуть залишатися незмінними впродовж десятиріч змін навколишнього середовища [4, 1]. Вивчення історії розвитку бухгалтерського обліку підтверджує, що повне розуміння минулого необхідно для визначення шляхів розвитку в майбутньому.

В даний час бухгалтерська наука повинна зосередитися на оптимальному шляху та вигляді наданої інформації для прийнятті економічних рішень [6] на тлі підтримки політичної парадигми економічного зростання і розвитку.

Соломонс Д. [7] описує облік як телефон - нейтральне середовище, що сприяє обміну інформацією між підприємством і користувачами; і, важливо,

щоби бухгалтерські дані були представлені вірно. Як і будь-який соціальний феномен, бухгалтерський облік представляє «історично і географічно локалізований результат» [4], але, це не означає, що бухгалтерський облік повинен розглядатися в ізоляції від точки простору і часу.

Так же як і практика застосування міжнародних стандартів обліку в кожній країні неможлива без урахування економічної, правової і політичної складової, так і загальна теорія розвитку бухгалтерського обліку повинна розглядатися в контексті її застосування різними країнами світу. Так Карнегі та Напьєр запропонували поняття «порівняльної міжнародної історії бухгалтерського обліку» (CIAH). Це дослідження не повністю завершено, однак його розширення може допомогти в детальному вивченні «національних відмінностей розвитку бухгалтерського обліку»[1].

В останні роки ми стали свідками вибуху в академічній літературі Історія бухгалтерського обліку розглядається науковцями всього світу. Це зростання проявляється не тільки в кількості публікацій, а й в тематиці наукових досліджень. При цьому спочатку праці з історії бухгалтерського обліку мали за мету вивчення зміни методології бухгалтерського обліку та була доповнена більш утилітарними підходами, які розглядали минуле, як «базу даних для поліпшення розуміння сучасної практики і для виявлення рішень, які можуть мати відношення до поточних проблем». Зрештою сформувався більш критичний підхід, який прагне зрозуміти минуле обліку через перспективу цілого ряду соціальних і політичних теорій. Бухгалтерські концепції, методи та інститути були розсіяні в простір і час [3]. Бухгалтерський облік – це напівпрозорий носій, який представляє фактичні дані про підприємство, фінансові операції та економічні події [5].

В наш час розвиток бухгалтерського обліку занадто залежить від політичної складової управління суспільством. Його ведення обтяжене паралельно існуючими правовими нормами та податковими нормативами. Прозорість, простота облікових процесів, порівнянність і простота визначення фінансових результатів повинні стати стратегічним напрямом розвитку бухгалтерського обліку в нашій країні. Розвиток методології обліку повинен відбуватися під впливом природних економічних процесів і бути спрямований на підвищення ефективності функціонування суб`єктів господарювання.

Враховуючи реальні потреби, на мікро- та макрорівнях стратегічними напрямками розвитку бухгалтерського обліку в Україні можуть бути наступні:

– адаптація нормативно-правової бази бухгалтерського обліку в Україні до законодавства Європейського Союзу і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

– реформування бухгалтерського обліку діяльності, що фінансується бюджетними коштами (бюджетних установ та організацій);

– удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку і аудиту з метою створення ефективної інформаційної інфраструктури ринкової економіки, забезпечення сприятливого інвестиційного клімату;

– розвиток бухгалтерської професії, правове регламентування рівня професійного визнання бухгалтера та ін.

Такти чином, напрямком розвитку бухгалтерського обліку повинно стати розширення можливостей і значення його практичного застосування, одночасно пропонуючи систематичні науковий підхід з оцінки та поліпшення ефективності ведення бізнесу.

В рамки сучасного ділового світу, каталітична роль бухгалтерського обліку розглядається через призму отримання конкурентних переваг на основні отриманих даних. Крім того, ефективне використання даних бухгалтерського обліку служить запорукою уникнення несподіваних економічних ситуацій і підгрунтям для формування ефективної регуляторної політики.

Список використаних джерел:

1. Carnegie, G.D., Napier, C.J. Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 1996. – № 9(3), – p. 7-39.
2. Carnegie, G.D. Potter B.N. Publishing Patterns in Specialist Accounting History Journals in the English Language, 1996-1999 // Accounting Historians Journal. – 2000. – № 27(2). – p. 177-198.
3. Carnegie, G.D., Napier, C.J. Exploring comparative international accounting history // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 2001. – № 15(5). – p. 689-718.
4. Miller, P.B., and Napier, C.J., Genealogies of calculation // Accounting, Organizations and Society. – 2012. – № 18(7/8). – p. 631-647.
5. Macintosh, N.B., Baker, C.R. A literary theory perspective on accounting towards heteroglossic accounting reports // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 2012. – № 15(2). – p. 312-357.
6. Parker, R.H. Some international aspects of accounting // Journal of Business Finance. – 1971. – № 3(4). – p. 29-36.
7. Solomons, D. Accounting and social change: a neutralist view // Accounting, Organizations and Society. – 2011. – № 7. – p. 287-295.

УДК 657.1.012.1

О.В. УСАТЕНКО, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту
ДВНЗ «Національний гірничий університет»

СТАДІЇ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ ВЕНЧУРНИХ ПІДПРИЄМСТВ, ЩО ВИЗНАЧАЮТЬ ОБЛІКОВІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ

Життєвий цикл венчурного підприємства відповідно до потреб фінансування, його джерел та рівня ризику можна поділити на кілька стадій: стадія планування, стадія запуску, стадія виходу на ринок, стадія розширення, стадія ліквідності [1]. Стадії життєвого циклу венчурного підприємства

визначають облікові завдання необхідні для їх відображення, визначають модель бухгалтерського обліку всього життєвого циклу та необхідну систему рахунків бухгалтерського обліку. У таблиці 1 наведемо стадії життєвого циклу венчурного підприємства з зазначенням ступеню ризику та потреби у венчурному капіталі:

Таблиця 1

Стадії життєвого циклу венчурного підприємства

Стадія життєвого циклу	Потреба у венчурному капіталі	Ступень ризику
Стадія планування (seed)	Не потребує значних капіталовкладень	Дуже високий фінансовий ризик
Стадія запуску (start – up)	Потребує значних капіталовкладень	Високий фінансовий ризик
Стадія виходу на ринок (early – stage)	Потребує значних капіталовкладень	Зниження фінансового ризику
Стадія розширення виробництва та збуту (expansion)	Потребує значних капіталовкладень	Низький фінансовий ризик
Стадія ліквідності чи стадія виходу (liquiditystage, exit)	Не потребує капіталовкладень	Незначний фінансовий ризик

Початкова стадія життєвого циклу венчурного підприємства – стадія планування (seed) – характеризується розвитком інноваційної ідеї бізнесу. Конкуренція примушує венчурне підприємство максимально скорочувати термін цієї стадії, інтенсивно впроваджувати новації у виробництво. Ця стадія не потребує значного об'єму венчурного фінансування. Головними інвесторами на цій стадії стають самі розробники, вчені, їх родичі, друзі та «бізнес – ангели». «Бізнес-ангелами» називають представників неформального сегменту ринку венчурного фінансування. Як правило, це удачливі підприємці, високооплачувані фахівці (консультанти, бухгалтери, юристи), топ-менеджери великих компаній. Володіючи значними фінансовими заощадженнями, вони є основним джерелом венчурного фінансування в усьому світі. Так, у США і Західній Європі обсяг венчурних інвестицій неформального сегмента в кілька разів перевищує обсяг аналогічних інвестицій, здійснених формальним сегментом.

Варто зазначити, що на фінансування венчурних підприємств в Україні бізнес-ангели спрямовують $ 25 тис.– $ 1,5 млн., тоді як капітал венчурних фондів становить більше $ 500 тис. [2].

Наступна стадія життєвого циклу – стадія запуску продукції (start – up). Ця стадія для підприємства є самою найскладною. Вона потребує значних капіталовкладень для підготовки продукту для виробництва, наявності професійних управлінців та засвідчення унікальності технологій. Головні інвестори венчурних підприємств на цій стадії – венчурні фонди та «бізнес –

ангели». Третя стадія – це стадія виходу на ринок (early – stage). Стадія характеризується виходом продукту на ринок та визначенням масштабу виробництва. Головні інвестори цієї стадії – венчурні фонди та банки. Хоча ця стадія життєвого циклу венчурного підприємства і потребує значних капіталовкладень, але вони є виправданими, так як рівень ризику зменшується. Ключовим аспектом стадії для венчурного підприємства є максимально швидкий вихід на ринок для завоювання домінуючих позицій. Наступна стадія – стадія розширення виробництва та збуту (expansion). Головні інвестори банки та корпорації. На цій стадії венчурне підприємство займається розширенням виробництва та збуту продукції, збільшенням оборотних коштів, налагодженням системи збуту продукції. Хоча підприємство на цій стадії і потребує значних капіталовкладень, але фінансовий ризик – низький. Останньої стадії життєвого циклу венчурного підприємства - стадії ліквідності чи стадії виходу (liquiditystage, exit) притаманні зниження ризику до мінімального та стабільний грошовий потік. Головні інвестори - банки, великі корпорації. На цій стадії інвесторам вигідно продати свою частку в статутному капіталі венчурного підприємства або ж посприяти розміщенню акцій підприємства на фондовій біржі і лише тоді вилучати вкладені кошти та частку прибутку.

Калашников А.А. зазначає, що чим раніше відбувається фінансування, наприклад на стадії зародження підприємства, тим більша величина щорічного повернення на інвестиції необхідна венчурному інвесторові для виправдання ризику вкладення коштів [3]. Приблизний загальноприйнятий діапазон очікуваного повернення на інвестований капітал в залежності від стадії життєвого циклу венчурного підприємства представлено на рис. 1.

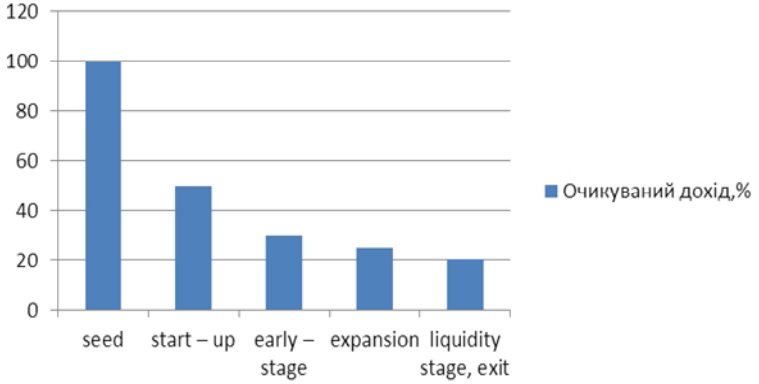


Рис. 1. **Приблизний розмір очікуваного доходу в залежності від стадії життєвого циклу венчурного підприємства**

Складено за: [4].

Фінансовий ризик венчурного інвестора може виправдати тільки відповідна винагорода, яка зменшується в залежності від стадії життєвого

циклу. На рисунку 2 продемонструємо залежність ризику, терміну окупності венчурного фінансування та розмір венчурного фінансування в залежності від стадії життєвого циклу венчурного підприємства:

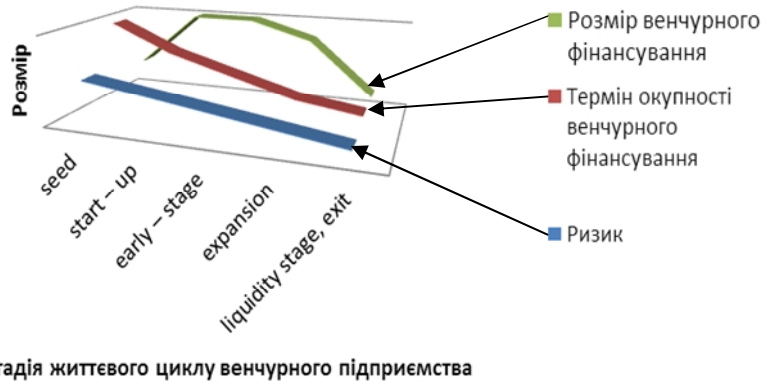


Рис. 2. **Тенденції змін основних показників, що характеризують венчурне фінансування**

Складено за: [3].

Виділені стадії життєвого циклу венчурного підприємства допоможуть у визначені облікових завдань для їх відображення, визначать модель бухгалтерського обліку всього життєвого циклу та необхідну систему рахунків бухгалтерського обліку. Що в подальшому допоможе в розрахунку терміну окупності венчурного фінансування, в його розмірі та в прийнятті управлінських рішень, які зможуть знизити ризикову компоненту венчурної діяльності.

Список використаних джерел:

1. Tore Anstein Dobloug. Venture capital an dinnovation [Electronic resource] – Access mode: fulltekst.bibsys.no/hihm/notat/2008/06/not06_2008.pdf.
2. Матей В.В. Характерні особливості та сучасні тенденції неформального ринку венчурного капіталу / В.В. Матей // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 9 (88). – С. 32–39.
3. Калашников А.А. Особенности венчурного финансирования как формы обеспечения инвестиционного процесса и направления его поддержки/ А.А.Калашников / Вестн. Волгогр. гос. ун-та. Сер. 3, Экон. Экол.– 2013. – № 1 (22) – С. 210-215
4. Гулькин П.Г. Оценка стоимости и ценообразование в венчурної инвестировании и при выходе на рынок IPO / П.Г. Гулькин, Т.А. Теребынькина [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.cfin.ru/finanalysis/value/in_venture.shtml.

УДК 657.1

Д.О. ФІРЕР, *аспірант,*
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

ПЕРЕДУМОВИ РОЗШИРЕННЯ СКЛАДУ ФУНКЦІЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Закріплений на законодавчому рівні процес реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі спрямований на формування системи обліку, яка відповідатиме вимогам міжнародних стандартів. Це є важливою умовою для здійснення Україною діяльності на валютних, фондових та інвестиційних ринках, а також сприятиме співробітництву з міжнародними організаціями та фінансовими установами [2].

Необхідність здійснення такого кроку обумовлена впливом ряду факторів, одним з яких є глобалізація економіки. Під глобалізацією розуміють процес розвитку стійких зв'язків між національними економіками окремих країн, в результаті чого вони стають органічною частиною світового господарства.

Сьогодні світові стандарти бухгалтерського обліку сприймаються все більшою кількістю країн, в тому числі і Україною. Це незабаром може призвести до їх повномасштабного домінування. Такий розвиток подій наводить на думку про те, що управління розвитком бухгалтерського обліку в державному секторі перейде з національного на міжнародний рівень. А відтак логічним виглядає те, що бухгалтерський облік в державному секторі буде змінюватися відповідно до інтересів та потреб глобальних користувачів.

Система бухгалтерського обліку в державному секторі, яка націлена на задоволення потреб управління глобального масштабу, за своєю сутністю не зможе врахувати інтереси безпосередніх користувачів бухгалтерської інформації, до яких відносяться керівники та спеціалісти бюджетних установ та організацій. Відповідно сприйняття бухгалтерського обліку як функції управління змінюватиметься, а відтак позиції традиційних функцій бухгалтерського обліку в бюджетних установах (контрольна, інформаційна, аналітична) ослабнуть. Однак функціональність бухгалтерського обліку в бюджетних установах буде розширена за рахунок виокремлення відносно нових функцій, адже їхньої появи вимагатиме задоволення нових інтересів та запитів до бухгалтерського обліку з боку міжнародних організацій.

Питанню дослідження функцій бухгалтерського обліку присвячена увага багатьох вітчизняних вчених у галузі бухгалтерського обліку, зокрема Я.В. Соколова, М.С. Пушкаря, В.М. Жука, В.В. Сопка, Н.М. Малюги, С.В. Свірко, Н.М. Хорунжак та інших. Однак чи не найбільший внесок у вивчення та розвиток функцій вітчизняного бухгалтерського обліку здійснив професор Г.Г. Кірейцев.

Професор Г.Г. Кірейцев вважав, що «під функціями бухгалтерського обліку слід розуміти прояв головних його властивостей. Функції бухгалтерського обліку, як і інших складних систем, поділяються на внутрішні і

зовнішні. Внутрішні полягають у виконанні його робочих прийомів. Якісне їх виконання – це суттєвий але технічний елемент професійної діяльності бухгалтера. Зовнішні функції взаємопов'язані з об'єктами обліку через механізм управління, в основі якого лежать економічні потреби, інтереси, економічні та правові відносини, які постійно розвиваються» [1, с. 41].

Останнє підтверджує, що Г.Г. Кірейцев ніби передбачав можливу появу нових функцій бухгалтерського обліку в залежності від зміни інтересів та запитів користувачів до нього. Сьогодні у професійній науковій літературі багато пишуть про функції бухгалтерського обліку, зокрема: мотиваційну, соціальну, регулюючу, біхевіорестичну, екологічну, координаційну, розподільчу та інші. Втім поява будь-якої функції бухгалтерського обліку вимагає належного теоретичного обгрунтування, що не завжди спостерігається.

Список використаних джерел:

1. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
2. Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF.

УДК 657.42:631.162

С.Л. ХМУРОВИЧ, *магистр эк. наук*
ассистент кафедры бухгалтерского учёта в сельском хозяйстве,
Белорусская государственная сельскохозяйственная академия,
г.Горки, Могилевская обл., Республика Беларусь

ОПРЕДЕЛЕНИЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА КРАТКОСРОЧНЫХ АКТИВОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ В РЫНОЧНЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

Рыночная экономика предъявляет более высокие требования к уровню управления производственными процессами аграрного комплекса. Экономика сельскохозяйственной организации в этих условиях зависит от рационального использования ресурсного потенциала сельскохозяйственного производства, базирующегося на информационном обеспечении. По мнению, Кравченко Л.И., Осмоловского В.В., Русака Н.А. ценность экономической информации может рассматриваться в трёх аспектах:

– потребительном – её полезности для управления;

– экономическом – её стоимости;

– эстетическом – восприятии информации человеком.

Ценность информации обычно определяется экономическим эффектом функционирования объекта управления, вызванным её потребительной

стоимостью. Основным требованием к информации является её полезность при принятии решений. Для обеспечения этого требования информация должна быть понятной, уместной, достоверной, а также отвечать идее гармонизации и стандартизации

Краткосрочные активы играют большую роль в формировании производственного потенциала сельскохозяйственной организации, обеспечивая бесперебойный и непрерывный процесс производства, в том числе и на расширенной основе. Краткосрочные активы представляют собой активы, обслуживающие процесс хозяйственной деятельности, участвующие одновременно и в процессе производства и в процессе реализации продукции и являющиеся основой формирования себестоимости произведенной продукции, а также прибыли. Наряду с основными средствами и рабочей силой краткосрочные активы принимают участие во всех производственных стадиях: снабжении, производстве и реализации. Недостаточно рациональное управление данной экономической категорией негативно сказывается на производственной деятельности организации, следствием чего является ухудшение финансового состояния данной организации.

В процессе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности изменяются структура средств и источников их формирования, наличие и потребность в финансовых ресурсах и, как следствие, – финансовое состояние. Общая оценка финансового состояния позволяет перейти к исследованию финансовой устойчивости.

Для обеспечения финансовой устойчивости предприятие должно обладать гибкой структурой капитала, уметь организовывать его движение таким образом, чтобы обеспечить: постоянное превышение доходов над расходами с целью сохранения платёжеспособности и создания условий для самовоспроизводства; свободное маневрирование денежными средствами и эффективное их использование; бесперебойный процесс производства и продаж товаров и услуг. Таким образом, финансовая устойчивость предприятия представляет собой способность субъекта хозяйствования функционировать и развиваться, сохранять равновесие своих активов и пассивов в изменяющейся внутренней и внешней среде, гарантирующие его постоянную платёжеспособность и инвестиционную привлекательность в границах допустимого уровня риска [6].

Сельскохозяйственная деятельность в контексте МСБУ 41 – это управление биотрансформацией растений и животных (называемых обобщенно «биологические активы») с целью продажи, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов. Управление биотрансформацией, в результате которой происходят количественные и качественные изменения биологических активов, создание для неё благоприятных стабильных условий (обработка почвы, достаточный уровень питательных веществ, влажности, температуры, освещенности) – отличительные черты сельскохозяйственной деятельности. В сельскохозяйственной деятельности изменения физических свойств растений и животных в результате биотрансформации сразу приводят к увеличению или

уменьшению экономических выгод организации. В большинстве случаев справедливая стоимость биологического актива зависит от количества и качества продукции, которая с него будет собрана [3, с. 486].

Качественными характеристиками продукции (изделий, работ, услуг) являются процессы по формированию потребительских свойств, продуктов конкретного труда. Формирование и совершенствование этих свойств конкретных продуктов труда осуществляется с целью повышения их рентабельности и более полного удовлетворения личных, коллективных, общественных и производственных потребностей в качественных параметрах этой продукции [4, с. 5]. Качество продукции является одним из важнейших критериев оценки деятельности организации в условиях конкурентной системы хозяйствования. Акцент на качество является одним из основных аспектов производства продукции мирового класса. Уровень качества продукции определяет рост производства и его эффективность [1, с. 18]. Качество может быть только относительным. Если необходимо дать оценку свойств с каким-то эталоном. При этом применяется термин «уровень качества» – это относительная характеристика качества продукции, основанная на сравнении совокупности показателей её качества с соответствующей совокупностью базовых показателей [7, с. 433].

В зависимости от степени проявления того или иного свойства продукции (то есть объективной особенности проявляющейся при её создании, эксплуатации или потреблении), составляющей её качество, меняется оценка продукции. Степень проявления каждого свойства продукции оценивается посредством характеристик, называемых показателями качества. Показатель качества – количественная характеристика свойств продукции, входящих в состав её качества, рассматриваемая применительно к определённым условиям её создания, эксплуатации или потребления [2, с. 520]. Для характеристики качества используется система показателей, характеризующих надёжность продукции, её уровень стандартизации и сертификации, экологические свойства и безопасность, а также экономические показатели, которые формируются в системе управленческого учёта. Эти показатели являются объектами учёта в целях создания эффективной системы управления качеством продукции. Внутрипроизводственный учёт и отчётность по качеству продукции являются одним из основных элементов, обеспечивающих действие механизма управления качеством продукции, так как в учёте находит отражение изменения уровня качества, тем самым формируется база для принятия управленческих решений в целях её контроля [1, с. 15].

Из исследования видно, что качество производимой сельскохозяйственной продукции в условиях рыночных отношений, является одним из главных факторов, оказывающих влияние на финансовую устойчивость и безубыточную деятельность сельскохозяйственной организации. Готовый продукт содержит в себе стоимость, в полной мере перенесённую элементами краткосрочных активов, участвующими в процессе его производства. Степень качества продукции влияет на оценку продукции, и следовательно на цену активов, которыми обладает сельскохозяйственная организация. Краткосрочные активы

представляют собой наиболее подвижную часть капитала организации, являющуюся составляющей её экономического потенциала, в результате эффективного использования которой организация обладает способностью развивать своё производство и в большей степени реализовывать имеющийся производственно-экономический потенциал. Таким образом, система учёта краткосрочных активов и отдельных её элементов, должна содержать в себе механизм контроля и регулирования качества производимой продукции и отражать изменение степени качества, что будет выступать фундаментом финансовой устойчивости и платежеспособности сельскохозяйственной организации в рыночных условиях хозяйствования.

Список использованной литературы:

1. Алешкевич, О.П. Качество продукции как объект производственного учёта / О.П. Алешкевич // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2003. – № 6. – С. 15-18.
2. Горфинкель, В.Я. Экономика предприятия: учебник для вузов / В.Я. Горфинкель. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 767 с.
3. Палий, В.Ф. Международные стандарты учёта и финансовой отчётности: Учебник. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 512 с.
4. Стражев, В.И. Объект и предмет бухгалтерского учёта: их сущность, принципиальные различия, место и роль в управлении / В.И. Стражев // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2010. – № 4. – С. 3-8.
5. Теория анализа хозяйственной деятельности: учеб. / Л.И. Кравченко, В.В. Осмоловский, Н.А. Русак и др.; под общ. ред. Л.И. Кравченко. – 3-е изд., испр. – Мн.: Новое знание, 2005. – 368 с.
6. Шеремет, А.Д. Финансы предприятий. / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 343 с.
7. Экономика предприятия: учеб. пособие / Л.Н. Нехорошева [и др.]; под общ. ред. Л.Н. Нехорошевой. – Минск: БГЭУ, 2008. – 719 с.

УДК 657.1

П.Я. ХОМИН, *д.е.н., професор,*
Національний технічний університет ім. Івана Пулюя

ОБЛІКОВА ТЕРМІНОЛОГІЯ КРІЗЬ ПРИЗМУ ПОГЛЯДІВ Г.Г. КІРЕЙЦЕВА

Ми заблукали у власній термінології.
Г.Г. Кірейцев (1932-2014)

Слова знаного вченого в галузі бухгалтерського обліку Г.Г. Кірейцева вжиті нами як епіграф тез не задля риторики, а насамперед тому, що вони відображають нинішній стан у теорії бухгалтерського обліку, де панує термінологічний хаос. Через це нерідко маємо непорозуміння, зумовлені тим, що навіть «метри», які мали би дбати про адекватність дефініцій, виглядають як

«прикрывшиеся листиками мистики, лбы морщинами изрыв», однак «запутавшиеся в паутине», ні не «рифм»– як в оригіналі вірша В. Маяковського, а термінології. Чого варті, скажімо, потуги довести, що «не бухгалтерський облік, який затуманює процес мислення, а нова наука про вимірювання різноманіття фактів господарської діяльності у відповідності до стріли часу, перетворення їх на основі різних економіко-математичних методів у багатий масив інформаційних ресурсів – інформологія стане здатною задовольняти потреби користувачів у XXI ст. Для цього є всі передумови, які потрібно осмислити та розробити базис облікової науки на широкому теоретичному рівні» [3, с. 330]. От тільки на цьому «осмисленя передумов» завершується, бо всі попередні сторінки навіть ті, де воно власне мало би відбутися, якщо виходити з назви об'ємистого (більше 40 стор.) параграфу 2.2.«Передумови створення ідеальної системи обліку» цитованого твору, заповнені тривіальними констатаціями на кшталт напівграмотних сентенцій-тавтологій: «Головним фактором (виділено нами – Авт.) економічного зростання в сучасному світі стали інформаційні ресурси, яка (так в оригіналі – Авт.) при використанні дають значний ефект економії факторів виробництва на основі нових технологій». Або: «Досить диво (так в оригіналі – Авт.), але незаперечним є факт, що дань традиції, яка зафіксована у назві науки, перешкоджає розвитку обліку в постіндустріальному суспільстві. Така ситуація подібна до теорії ефіру, яка тривалий час утверджувалася в науці, але згодом виявилася заблудженням …» [3, с. 67,132]. Не кажучи вже про конкретизацію функцій такої «ідеальної системи обліку», хоча без цього ніяких «інформаційних ресурсів, які при використанні дають значний ефект економії факторів виробництва на основі нових технологій» сформувати неможливо, що давно підкреслив Г.Г. Кірейцев, відзначаючи серед інших і прогностичну [2, с. 21], але ніяк не посягаючи на те, що усталену віками назву треба закинути, бо «інформологія повинна замінити звичайний для нас термін «бухгалтерський облік», хоча стосовно неї цитований автор, мабуть сам того не відаючи, здійснює термінологічне підтасування, заплутавшись у дефініціях-синонімах. Зате наводячи визначення бухгалтерського обліку такими визнаними теоретиками, як Я. Соколов, М. Медведєв, робить безапеляційний висновок: «Наскільки сутність обліку затуманена достатньо проаналізувати дефініції'', мовляв, «наука, перш за все, розкриває об'єкти та зміст досліджуваних речей, явищ і процесів. Хіба вони присутні в цих дефініціях?» [3, с. 87]. Якщо ж говорити про функції бухгалтерського обліку, то й щодо них блукання не менші, позаяк тепер автори й тут намагаються «винайти» щось таке, аби всі ахнули: «Каково!» Приміром, поза класичним визначенням інформаційної й контрольної, які були превалюючими в тлумаченнях вітчизняних і зарубіжних учених, їх поступово диференціювали на основні, до яких відносили згадані, та похідні: гносеологічні, прогностичні й виховні [4, с. 544]. Дійшло навіть до казусів, коли безграмотні неологізми намагалися возвести в ранг функцій бухгалтерського обліку, наприклад, «слідоутворюючу» функцію, яка нібито «полягає в можливостях через документи, в ретроспективному порядку, виявляти сліди правопорушень через декілька років, встановлювати зловживання та винних

осіб в розкраданні чи втраті майна власників» [1, с. 15], хоча це радше процедура бухгалтерського обліку, відома під назвою реєстрація – фіксація фактів господарського життя на якомусь носію, яка може носити довідковий і/або юридичний характер [5, с. 48]. Причому характерним стало перестрибування з одного на інше в діапазоні від «Management Accounting» до «Strategic Accounting for Management», що власне і є прикладом «затуманення сутності дефініцій», оскільки в оригіналах англомовних праць йдеться не про облік, а розрахунки для менеджменту, які не можуть бути зведені тільки до обліково-звітної інформації, бо чого би то на підприємствах тримали маркетологів, спеціалістів з логістики, зрештою чисельні планові та виробничо-технічні відділи, якби такі розрахунки міг забезпечити міфічний стратегічний облік. А загалом думається, що невдовзі замість інформології з такою ж настирністю буде пропагуватися аксіологія. Бо недаремне, хоча й менший за обсягом, параграф тут присвячено цьому філософському вченню про цінність, правда, не в утилітарному розумінні як «відображення вартості підприємства», що нібито є завданням, котре «має пряме відношення до розвитку системи обліку» [3, с. 67,132] – як пише автор, а в сенсі природи моральних, естетичних та інших цінностей, їх зв'язку між собою та особистістю людини. Та як дуже хочеться, то й не те притягнеш за вуха, аби науковий загал прицмокнув: «Во даёт!» І нічого, що далі суцільна компіляція з філософського посібника, яка не має стосунку не тільки до обліку, але й окресленої самим автором теми. Ба більше, зайшовши в царину, в якій знання надто поверхові, автор починає твердити, що саме «аксіологія допомагає зрозуміти чому відсутні свідчення щодо системи обліку в епоху середньовіччя» й робить ультрареволюційний висновок, який мабуть розрахований на переворот в обліковій теорії: якщо «в древніх державах – Греції та Римській імперії без обліку господарське життя не могло існувати, бо відносно великі масштаби господарств вимагали відповідної системи управління, в якій облікова інформація подавалася в контрольний блок управління (чи не у відділ контролінгу бува?), то «в епоху середньовіччя особливої потреби в обліку не було» і саме «аксіологія допомагає зрозуміти чому відсутні будь-які свідчення свідчення щодо системи обліку в цю епоху». Й такому твердженню не завадив його ж висновок, що саме в цю епоху, а точніше «у часовому вимірі від стародавніх цивілізацій до XIII-XV ст. нашої ери була сформована основна парадигма обліку, в центр якої було покладено подвійний запис і рахунки обліку. Таку парадигму описав Л. Пачолі в 1494 р.». Як не став індуктивним поштовхом той факт, що «аналогом інформології … можна назвати інформаційно-корпоративну систему Новокраматорського машинобудівного заводу». Адже замість того, аби взяти й описати подібно до Л. Пачіолі оцей «аналог інформології», цитований автор вдався до безпредметної компілятивної плутанини, в якій усе тримається на трикратному вживнні одного й того ж сполучника: «Стара парадигма обліку виходить із основної концепції розвитку науки, як системи, що складається з частин фінансового, управлінського і стратегічного (sic!) обліку, хоча для окремих представників науки і це є зовсім новим , і що за їх переконанням, підриває основи науки про «бухгалтерський» облік, що є наслідком несистемного

мислення. Що тоді говорити про нову парадигму обліку, яка виходить із зворотного процесу» [3, с. 95, 97]. Тільки чогось «системне мислення» цього автора не зупинило його перед очевидними недоладностями: якщо « парадигму обліку, в центр якої було покладено подвійний запис і рахунки обліку описав Л. Пачолі в 1494 р.» [3, с. 175], а власне її можна вважати ''старою» за умови «несистемного мислення», то як до неї можна приточити частини фінансового, управлінського, а особливо стратегічного обліку, про які в ті часи ніхто й гадки не мав? І потім, коли вже мати на увазі інформологію, то в першу чергу варто було би притримуватися своїх же напрямних віх від тлумачення: «Слово інформологія означає науку про створення уяви про діяльність підприємства за допомогою отриманої інформації» до «інформологія видає продукт особливого роду – економічну інформацію не у вузькому «бухгалтерському» зрізі, а готує відомості, повідомлення, знання про діяльність підприємства та оточення, в якому воно функціонує. Продукт інформології – числові дані, текстові, графічні та ін., що характеризують статику і динаміку діяльності підприємства, його підрозділів, різноманітних об'єктів» [3, с. 97]. Бо твердження, яким цитований автор завершує наведений абзац: «Призначення інформаційної системи полягає не в задоволенні цікавості менеджерів до цифр та їх аналізу, а в тому, щоб «робити» гроші, не дає відповіді на запитання, а хто ж буде задовольняти таку цікавість. А внаслідок «необхідності відмовитися від вживання назви науки бухгалтерський облік й уведення в науковий оборот назви науки про облік одним коротким і змістовним словом «інформологія», яке нібито «зорієнтує обліковців на основну мету обліку – інформування користувачів про будь-що, оскільки облік у широкому розумінні означає також систему реєстрації показників процесів якої-небудь діяльності у їх кількісному та якісному виявах з метою контролю, спрямування тощо» [3, с. 9] взагалі виникає «несистемне мислення»: для чого ж тоді оця вся реєстрація etc. Загалом же видається, що для таких авторів немає більш актуального завдання, як видумування кожен раз нових ефемерій, які лише «затуманюють сутність дефініцій» бухгалтерського обліку, зумовлюючи все нові й нові термінологічні блукання, проти чого застерігав Григорій Герасимович Кірейцев. Отож прислухаймося до цього застереження!

Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф.Ф. та ін. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненков, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., перер. і доп. –Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
2. Кирейцев Г.Г. Функции учёта в механизме управления сельскохозяйственным производством. – К. Изд-во УСХА, 1992. –165 с.
3. Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація / Пушкар М. С., Чумаченко М. Г. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.
4. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит. ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
5. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

УДК 330.813:657.1

В.О. ШЕВЧУК, *д.е.н., професор,*
проректор з науково-педагогічної та наукової роботи
Національної академії статистики, обліку та аудиту,
голова Наукового товариства імені Сергія Подолинського

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ЯК ЗАСОБИ КЕРОВАНОСТІ ЗМІН ЕКОНОМІЧНОГО МИСЛЕННЯ І ГОСПОДАРЮВАННЯ

Шановні учасники конференції, ми робимо святу справу, коли вшановуємо пам'ять наших попередників, серед яких – професор Г.Г. Кірейцев, особистість високого інтелектуального і людського рівня. Він торкнувся долі багатьох тут присутніх і цей доторк був сприятливим для кожного. Його допомогу і позитивний вплив відчуваємо на собі до цього часу...

Дозвольте висловити вдячність колегам, особливо професору В.К. Савчуку за висловлену ним ідею, яку хотів би продовжити. Григорій Герасимович залишив багато глибоких висловлювань, окремі з яких запам'яталися мені завдяки співпраці з ним у складі спеціалізованої ради в КНЕУ. Виступаючи на захисті однієї із дисертацій, професор Г.Г. Кірейцев якось висловив положення, котре сьогодні звучить як афоризм: «Фінансовий облік – це визнання, а управлінський – це пізнання». Подумалось: якщо є пізнання (гносеологія), то має бути й онтологія, хоча почути про неї від Григорія Герасимовича не пощастило…

І лише сьогодні дякуючи виступу професора В.К. Савчука стало відомо, що буквально напередодні свого відходу у Вічність Григорій Герасимович призначив йому і професору О.Д.Гудзинському чергову зустріч для обговорення проблем онтології! Отже, це був його заповіт. Тому дозвольте торкнутися саме онтологічних аспектів обліку.

… У відомого українського мислителя, письменника і правозахисника М. Руденка є зібрання економіко-філософських праць під назвою «Енергія прогресу». Багато учасників конференції, зокрема, співробітників Інституту аграрної економіки, її знають. Праця містить 4 варіанти формули енергії прогресу. Для 5-го (сакрального) варіанту М. Руденко написав окрему книгу під назвою «Формула Сонця». Через всі формули проходить ідея зв'язку держави і логосу (або влади і розуму).

Постає питання сакраментального характеру: куди належить віднести облік? До держави чи до логосу? Якщо глибоко розглянути варіанти формули енергії прогресу, то стає очевидним, що облік слід віднести до логосу, тобто до сфери, яку у формулі сакрального змісту М. Руденко порівнює з Христом (державу він порівнює з Іродом).

Облік, якщо він розглядається з онтологічних позицій, набуває глибокого змісту, що притаманний якраз логосу. У нас з професором В.М. Жуком кілька років іде плідна дискусія на тему ставлення до обліку вже згаданого М. Руденка як одного з основоположників національної наукової школи фізичної економії. І

коли я готувався до сьогоднішнього виступу, то ще раз переглянув ці позиції, зробивши для себе певне відкриття щодо вживання М. Руденком термінів «облік» і «бухгалтерія».

Серед письменників (а М. Руденко був видатним художником слова – і прозаїком, і поетом) існує думка, що вірші – це погані вірші. Завдяки цій думці стає зрозумілим, що поганий облік М. Руденко іменує бухгалтерією, а К. Маркса – мучеником бухгалтерського екстазу. То ж цікавим є не лише те, що наша професія оцінюється як екстаз, але і те, що є мученики (очевидно і великомученики) цього екстазу.

У М. Руденка є багато дуже глибоких висловлювань про облік. Наприклад, у статті «Глобалізація і Україна», там, де йдеться про необхідність вирощування 100 млн. тонн українського зерна щорічно, є вислів про те, що це – космічний, а не бухгалтерський прибуток, але термін «облік» вживається в позитивному розумінні. У позитивному розумінні вживав слово «облік» і фундатор нашої Національної академії наук В.І. Вернадський, коли говорив, що «мы плохо знаем природу, а еще хуже охватываем ее учетом».

Отже, коли ми прагнемо до осягнення справжньої суті обліку, це стає можливим завдяки його розгляду через призму фізичної економії, в т.ч. формули енергії прогресу М. Руденка. І якщо надати послідовність його міркуванням щодо обліку, то дуже важливими виявляються наступні з них.

М. Руденко вказує на дві константи, які описують структуру суспільства. Це константа фізіологічна – вона вказує, скільки з'їдає людина чи тварина, і константа соціальна, що стосується виключно суспільства, яке поділяється на класи за Ф. Кене. Український мислитель робить фундаментальний висновок про можливість побудувати універсальну економічну схему, яка справедлива завжди – від первісного суспільства до наших днів.

Дуже показовим є висновок, який передує цьому. М. Руденко вказує: тут закладено можливість енергетичного обліку головних економічних процесів. А продовженням цієї думки є його фундаментальне положення про додаткову вартість. Мислитель наголошує: її не слід лічити двічі, бо вона всюди одна й та ж сама. А кілограм цвяхів вартий чогось лише тому, що на його виготовляння використано енергію, добуту у рільництві.

На наше переконання, в цих положеннях варто вбачати кілька парадигм: по-перше, фізико-економічну парадигму обліку, зокрема, обліку абсолютної доданої вартості, яка потім через працю вливається в суспільство. По-друге, фізико-економічне заперечення повторного обліку. У цьому запереченні М. Руденко ґрунтовніший від нобеліатів, котрі спираються на політичну, а не фізичну економію. (Пригадайте В. Леонтьєва, який наприкінці «перестройки» приїздив до СРСР і говорив про хиби повторного обліку).

Розкриваючи сутність обліку з точки зору фізичної економії, належить порушити питання про його детермінанти. У М. Руденка знаходимо два положення, які дають відповідь на це питання.

Перше. Без обліку ми б не знали, якою енергією володіє суспільство, і кожна людина окремо. Бачимо тут і макро-, і мікроекономічний аспект обліку.

Ще одне положення: «Капітал веде найсуворіший облік доходам і витратам». Отже, за М. Руденком капітал належить до чинників, які спричиняють існування й розвиток обліку. Тобто капітал – не лише об'єкт, а чинник, який зумовлює виникнення і становлення обліку.

Але про який капітал ідеться? Читаємо у М. Руденка: «Коли ми до слова «капітал» не додаємо прикметника «відносний», то завжди йдеться про капітал абсолютний, тобто той, який заснований на енергії прогресу». Зважаючи на те, що слово «багатство» мислитель вживає у рівному значенні зі словом «капітал», пропонуємо вважати абсолютних капіталом сукупність 5 найважливіших благ: гумусу, зерна, соломи, худоби і гною. Їх використання, відповідне законам природи, забезпечує нарощування родючості землі, врожайності зернових, а також продуктивності худоби. Заради економії часу не даємо їхньої характеристики. Окремо і стисло про це скажемо, коли торкнемося обліку біологічних активів.

Щодо витрат і доходів слід сказати, що злаки містять 2/5 енергії в соломі і 3/5 у зерні. Підтвердження цього на прикладі врожаю кукурудзи я знайшов в американських джерелах. Мислитель вказує, що «для сільського господарства двох одиниць мало. Потрібна третя, щоб воно розвивалося. Ця третя частина приросту може бути поглинена державою, а може бути перетворена на енергію прогресу. Все залежить від того, яка це держава».

Якщо уважно читати праці М. Руденка, то важливими виявляються навіть найстисліші міркування мислителя з досліджуваної проблематики, яку обговорюємо на конференції. Наприклад, у положенні М. Руденка про те, що «всі видатки за межами хліборобства не є продуктивними», вбачаємо квінтесенцію фізико-економічної парадигми інвестування. Її практичне втілення потребує відповідного методологічного інструментарію обліку, контролю й аналізу.

Ще штрих із положень М. Руденка про видатки: раніше люди орали соломою, а тепер вони з'їдають; раніше вони змушені були ділитися енергією, яка прибуває від Сонця, з робочою худобою, але заміна коней і волів машинами витрат не зменшує. Мислитель стверджує, що це – лише перенесення витрат в інші економічні галузі. Тому потрібен і облік, і контроль, і аналітичне забезпечення теорії і практики цього перенесення витрат. На жаль, цих питань ми не порушуємо і не торкаємося навіть гіпотетично.

Бо викладені нами положення відсутні як у П(С)БО 30 «Біологічні активи», так і в Методичних рекомендаціях з обліку біологічних активів. Що стосується визначеної п. 2.6 згаданих Рекомендацій класифікації біологічних активів, то вважаємо її вкрай недосконалою у порівнянні з ученням акад. В.І. Вернадського про біосферу і живу речовину. Особливо яскраво це проглядається в дефініції сільськогосподарської продукції, яка в Рекомендаціях іменується побічною. Розробники Рекомендацій вважають, ніби вона «має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими». Особливо образливим є те, що розробники відносять сюди солому, тобто абсолютне благо, яке містить 2/5 енергії «п'яти хлібин Христових», як називає урожай злаків М. Руденко. Сюди також відносять гній, тобто інше з п'яти благ, котрі є безальтернативними.

У цих нормативних документах також не знаходимо енергетичних відмінностей живого і мертвого, які С. Подолинський застосував до вивчення економічних явищ, причому вперше у світовій економічній думці. Це не дозволяє осягати елементарного – антиентропійних властивостей живого, тобто перешкоджає усвідомленню справжньої сутності процесів, які відбуваються в землеробстві. Відповідно вказані документи не дозволяють не тільки розуміти, а навіть бачити мультиплікативний ефект, притаманний живій речовині.

Кажу про необхідність диференційованого підходу до окремих різновидів живої речовини залежно від того, що використовується в аграрній сфері, які трофічні ланцюги. Рослини С. Подолинський іменував найзапеклішими ворогами ентропії. Для прикладу, кукурудза відрізняється від свиноматки чи крільчихи не лише трипорядковим мультиплікаційним ефектом, а насамперед тим, що вона є автотрофом, а не гетеротрофом, тобто не тим, хто поїдає кукурудзяне зерно. І якби вказані властивості і відмінності живого завдяки функціям обліку, контролю й аналізу застосовувати до кредитування, інвестування чи фінансування аграрної сфери, то авансовані в цю сферу кошти не мали б інфляційного ефекту, а навпаки, сприяли зростанню аграрного сектора.

Належить сказати і про перспективи використання пропонованих М. Руденком підходів до визначення і підрахунку біоенергетичного потенціалу України. І хоча ця проблематика має більшою мірою макроекономічний, а не мікроекономічний контекст, вона є визначальною для майбутнього аграрної сфери.

Йдеться про типи цивілізацій, основою розвитку яких є певні види біологічної енергії. Це типи цивілізацій, що засновані на аквакультурах, трав'яних та зернових культурах. Біоенергетичний потенціал кожної М. Руденко вимірює у відповідних одиницях.

Так, потенціал першого типу цивілізації – дві одиниці (що підтверджується продовольчим балансом Японії, де 40 % складають морекультури). Потенціал другого типу цивілізації, заснованого на трав'яних культурах, складає так само дві одиниці. Потенціал третього типу цивілізації, заснованого на зернових культурах, складає п’ять одиниць. Отже, біоенергетичний потенціал України складає дев’ять одиниць з «плюсом». «Плюс» – неїстівна енергія, яка є також антиентропійною: енергія Сонця, вітру, води, геотермальна енергія тощо – будь-яка, що не є викопною.

Усе це потрібно врахувати в новій моделі обліку. Чому про цю модель обліку належить вести мову? Тому що Україна перемістилася з третього на друге місце у світі серед зерноекспортерів (це відбулося позаминулого року), відсунувши на третє місце Євросоюз, тобто 28 країн світу, які загалом мають населення понад 500 млн чол., в той час, як тодішнє населення України складало менше 50 млн. Як результат, зовнішньоекономічний експортний ефект у розрахунку на пересічного громадянина України є на порядок вищим від середньостатистичного європейця. Це – підтвердження того, хто кого годує, і підтвердження того, є Україна планетарною житницею чи не є.

І якщо мислити субстанціонально, або духоматеріально, як висловлювався М. Руденко, то це – наш матеріальний внесок. Духовним внеском вважаємо українську наукову школу, уявлення про яку дає наша колективна монографія

«Фізична економія у вимірах теорії і практики господарювання», видана Інститутом аграрної економіки позаминулого року.

Ідеться про знання, яке іменуємо рятівним. Вважаємо, що облік зараз перебуває у стадії набуття властивостей джерела і носія інформації, яка є рятівною у сенсі її використання з метою сприяння продовженню життя на Землі, яке М. Руденко називав найбільшим дивом – саме так називається книга його «Спогадів».

Думки, які я стисло виклав, були близькими професору Г.Г. Кірейцеву. Григорій Герасимович мав найвищий серед нас рівень знання економічної теорії і було надзвичайно цінним спілкування з ним, бо це спілкування збагачувало нас новими ідеями для подальшої наукової роботи.

УДК 657.1:368.03

А.С. ШОЛОЙКО, *к.е.н., с.н.с.,*
асистент кафедри страхування та ризик-менеджменту,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ХАРАКТЕРИСТИКА ЗВІТНОСТІ СТРАХОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ УКРАЇНИ

Страхові організації України як і будь-які суб'єкти господарювання складають наступні види звітності: фінансову, податкову, управлінську та звіт з єдиного соціального внеску (ЄСВ). Однак з огляду на особливості, що притаманні страховій діяльності, та перехід страховиків на складання фінансової звітності за МСФЗ слід більш детально розглянути окремі моменти.

Загальна характеристика звітності страхових організацій представлена в табл. 1.

Таблиця 1

Характеристика звітності страхових організацій України

№ з/п	Вид звітності	Форми	Характеристика
1	*2*	*3*	*4*
1	Фінансова загальна	а) звіт про фінансовий стан на кінець періоду; б) звіт про сукупні доходи за період; в) звіт про зміни у власному капіталі за період; г) звіт про рух грошових коштів за період; ґ) примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення	Складається відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності» та інших міжнародних стандартів

Продовження табл. 1

1	*2*	*3*	*4*
2	Фінансова спеціалізо-вана	а) загальні відомості про страховика (додаток 1); б) звіт про доходи та витрати страховика (додаток 2); в) звіт про страхові платежі та виплати за структурними підрозділами страховика (додаток 3); г) пояснювальну записку до звітних даних страховика (додаток 4), яка складається із 7 розділів; ґ) проміжну фінансову звітність відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Страховики, створені у формі акціонерних товариств, разом з річною звітністю подають звіт про корпоративне управління (додаток 5)	Складається відповідно до Розпорядження Держфінпослуг «Про затвердження Порядку складання звітних даних страховиків» від 03.02.2004 р. № 39
3	Податкова	За податком на прибуток складається та подається (щоквартально або щорічно) податкова декларація з податку на доходи (прибуток) страховика. Якщо страховик є платником ПДВ за іншими операціями, ніж страхові, то також складається декларація з ПДВ	Відповідно до наказу Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на доходи (прибуток) страховика» від 27.01.2014 р. № 84
4	Звіт з ЄСВ	Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів доходів і зборів (місячний) (форма № Д4)	Складається відповідно до наказу Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 09.09.2013 р. № 454

Продовження табл. 1

1	*2*	*3*	*4*
5	Управлін-ська	Форми управлінської звітності встановлюються страховою організацією самостійно	Складаються для здійснення внутрішнього контролю за діяльністю страхової організації за визначеними показниками, що відображають досягнення цілей страховика

Джерело: складено на основі: [2, 3, 5, 6].

Слід зазначити, що Лень В.С. [1, с. 354] до спеціалізованої фінансової звітності страховика також відносить форму декларації страховика про операції з перестрахування, затверджену Постановою Кабінету Міністрів України від 13.06.2002р. № 821, оригінал якої подається страховиками до уповноваженого органу у справах нагляду за страховою діяльністю в терміни, запроваджені для подання страховиками фінансової звітності та інших звітних даних [4].

Отже, огляд звітності страхових організацій України дав змогу зробити висновок, що наявність специфіки страхової діяльності визначило необхідність спеціалізованої фінансової звітності та окремої для страховиків форми податкової звітності з податку на доходи (прибуток).

Список використаних джерел:

1. Лень В.С. Облік і аудит у страхових організаціях: навч. посіб. – 2 вид., випр. / Лень В.С. – Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2012. – 584 с.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) [Електронний ресурс] // Бізнес і податки: [сайт]. – Режим доступу: http://biznesinalogi.com/uk/mizhnarodni-standarti-finansovo%D1%97-zvitnosti-msfz-mizhnarodni-standarti-buxgalterskogo-obliku-msbo/.
3. Про затвердження Порядку складання звітних даних страховиків: Розпорядження Держфінпослуг від 03.02.2004 № 39 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0517-04.
4. Про затвердження Порядку складання та подання декларації страховика про операції з перестрахування: Наказ Міністерства фінансів України від 25 липня 2002 року № 582 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG6918.html.
5. Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: наказ Міністерства доходів і зборів України від 09.09.2013 р. № 454 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1628-13/page.
6. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на доходи (прибуток) страховика: наказ Міністерства доходів і зборів України від 27.01.2014 р. № 84 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE25061.html.

Напрями розвитку галузевого обліку і аудиту в сільському господарстві

УДК 657.471

Е.Ю. АФАНАСЬЕВА, *магистр экономических наук,*
ассистент кафедры бухгалтерского учета и аудита,
Полоцкий государственный университет,
г. Новополоцк, Витебская обл., Республика Беларусь

СИСТЕМАТИЗАЦИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ ПЧЕЛОВОДСТВА В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

В условиях динамичного развития рыночной экономики Республики Беларусь и необходимости повышения конкурентоспособности продукции агропромышленного комплекса на внешних рынках для белорусских сельскохозяйственных организаций повышается значение оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать производственные затраты и принимать своевременные и обоснованные управленческие решения. Информация о затратах, необходимая для оперативного управления предприятием, содержится в системе бухгалтерского учета организации, который обеспечивает управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, анализа и контроля организации в целом, а также ее структурных подразделений.

Одной из предпосылок грамотной организации учета производственных затрат является экономически обоснованная их классификация, которая оказывает непосредственное влияние не только на эффективность планирования и учета затрат, но и на точность их анализа, способного выявлять определённые соотношения между отдельными видами затрат и исчислять степень их влияния на уровень себестоимости и рентабельности производства.

Вместе с тем, в отечественном законодательстве и научных исследованиях белорусских ученых вопросу определения классификации производственных затрат в отраслях сельского хозяйства уделено недостаточно внимания. Так, на сегодняшний день отсутствует специализированный документ, регламентирующий состав и классификацию затрат в белорусском пчеловодстве. В отечественной и зарубежной научной литературе затраты на производство в сельском хозяйстве являются важнейшим объектом изучения многими ведущими учеными (А.С. Чечеткин, Г.М. Лисович, А.Н. Дырдонова, С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева, Ю.А. Данилевский, П.Я. Папковская, А.П. Михалкевич, М.А. Вахрушина и др.), которые подробно рассматривают классификацию затрат, неоднозначно определяя критерии их группировки. Так, М.А. Вахрушина выделяет 13 классификационных признаков систематизации затрат на производство [1, с. 47]. С.М. Бычкова и Д.Г. Бадмаева затраты в бухгалтерском учете группируют по 3 признакам: местам возникновения (производствам, цехам, участкам и т.д.), а также по видам продукции и

расходам (статьям калькуляции себестоимости продукции и элементам) [2]. Шеремет А.Д. пишет, что достаточно классифицировать затраты по отношению к объему производства, по экономической роли и по способу отнесения на себестоимость [3, с. 87].

При всей существенности вклада ученых в классификацию производственных затрат в сельском хозяйстве необходимо признать, что полученные авторами результаты исследований не адаптированы к условиям производственной деятельности отдельных отраслей сельского хозяйства, в том числе и в пчеловодстве, а также не базируются на требованиях международных стандартов учета, актуальных для применения сельскохозяйственными организациями в рамках продовольственной политики Республики Беларусь, ориентированной на внешние торговые рынки.

Поэтому недостаточная теоретическая и практическая разработанность классификации производственных затрат предопределила необходимость в совершенствовании группировки затрат на производство продукции пчеловодства, способствующей рациональной организации систем бухгалтерского и управленческого учета в пчеловодных хозяйствах, учитывающих особенности производственного процесса пчеловодства и адаптированных к принципам международных стандартов.

С целью выявления рационального состава и классификации затрат на производство пчеловодческой продукции определены особенности технологической среды производственного процесса пчеловодства, на основании которых установлены классификационные признаки группировки затрат для целей организации системы управленческого учета в пчеловодстве с учетом отраслевой специфики (табл. 1).

Таблица 1

Предлагаемая классификация производственных затрат в соответствии со спецификой пчеловодства

№ п/п	Отраслевые особенности производственного процесса в пчеловодстве	Критерий классификации затрат	Виды затрат
1	*2*	*3*	*4*
1	В производстве участвует 3 типа пчеловодческих хозяйств разного уровня организации и управления: пасека, пчелоферма, пчелокомплекс	По уровню организации пчеловодческого хозяйства	- Затраты пасек; - Затраты пчелофермы; - Затраты пчелокомплекса
2	В зависимости от выполняемой функциональной роли в производственном процессе выделяют основное и вспомогательное производство	По видам производства	- Затраты основного производства - Затраты вспомогательного производства

Продолжение табл. 1

1	*2*	*3*	*4*
3	Ведение пчеловодства осуществляется по нескольким отраслевым направлениям, отличные используемыми ресурсами и технологиями	По внутриотраслевым специализациям	- Затраты товарного пчеловодства; - Затраты опылительного пчеловодства; - Затраты разведенческого пчеловодства; - Затраты комплексного пчеловодства
4	Производственный процесс в отрасли подразделяется на два последовательных этапа: сельскохозяйственный (получение первичной продукции пчеловодства) и промышленный (очистка, обработка и (или) переработка первичной продукции).	По этапам производственного процесса	- Затраты сельскохозяйственного этапа; - Затраты промышленного этапа;
5	Наличие незавершенного производства на начало и конец производственного цикла	По отношению к отчетному периоду	- Затраты прошлого периода - Затраты текущего периода - Затраты будущего периода
6	Многообразие производимой продукции пчеловодства, отличной технологией получения и обработки (переработки)	По носителям затрат	- Затраты на получение меда - Затраты на получение воска - Затраты на получение прополиса - Затраты на получение пчелиного яда - Затраты на получение маточного молочка -Затраты на получение пыльцы -Затраты на получение гомогената трутневых личинок -Затраты на разведение пчелиных маток -Затраты на разведение пчелосемей -Затраты на опыление с/х культур

Источник: собственная разработка.

Признаки группировки производственных затрат в пчеловодстве разработаны на основе особенностей производства пчеловодной продукции, что

имеет важное значение для рациональной организации планирования, учета затрат, калькулирования и анализа себестоимости продукции пчеловодства и формирования достоверной учетно-аналитической информации для целей управления производством.

Разработанная классификация затрат положена в основу выделения производственных подразделений в пчеловодстве, по которым должен быть организован аналитический учет затрат для выявления эффективности деятельности хозяйства в целом и по сегментам. Применение выделенных классификационных критериев в организации аналитического учета затрат на производство продукции пчеловодства позволит рационально сгруппировать затраты для определения фактической себестоимости готовой продукции и незавершенного производства и обеспечит специалистов и руководителей необходимой информацией об истраченных производственных ресурсах в разрезе структурных подразделений, требуемой для принятия оперативных решений.

Список использованной литературы:

1. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М.А. Вахрушина: Учебник для вузов.2-е изд., доп. и пер. – М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. – 528 с.
2. Бычкова, С.М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева. – ЭКСМО; Москва; 2008. – 359 с.
3. Селюков, Ю.Н. Управленческий учет в сельском хозяйстве: проблемы теории и методологии / Ю.Н. Селюков, В.В. Чабатуль, Е.Н. Ракутина. – Минск: Ин-т системных исследований в АПК НАН Беларуси, 2009. – 88 с.

УДК 657.471:631.11

І.І. БАБІЧ, *к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту, Луцький національний технічний університет*

А.А. ДАЦЮК, *здобувач кафедри обліку і аудиту, Луцький національний технічний університет*

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В ЧАСТИНІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ ДОПОМІЖНИХ ВИРОБНИЦТВ

Необхідною складовою організації бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві є розробка облікової політики. Формування облікової політики, як зазначав проф. Кірейцев Г.Г., є відповідальним завданням і полягає насамперед у застосуванні нормативно передбачених принципів ведення бухгалтерського обліку, складання і подання бухгалтерської фінансової звітності, в виборі методів і процедур обробки облікової інформації [3, с. 2].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика – це сукупність принципів, методів і

процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [5].

Існування можливості вибору різних варіантів методології обліку певних об'єктів із законодавчо регламентованих альтернативних способів обліку дозволяє створити за допомогою облікової політики оптимальну, необхідну саме для конкретного підприємства систему обліку, в якій буде реалізована стратегія суб'єкта господарювання, а також вимоги до формування обліково-аналітичної інформації, її достовірності, доступності та корисності.

Питання облікової політики розглядалося у працях А.І. Глушаченко [1], В.М. Жука [2], Г.Г. Кірейцева [4] та інших вчених. Однак, дослідження особливостей формування облікової політики підприємств стосовно окремих об'єктів обліку не втрачають своєї актуальності.

Обгрунтованість вибору методичних прийомів, способів та процедур організації і ведення обліку в обліковій політиці сприяють посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дають змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі суб'єкта господарювання.

Сільськогосподарська діяльність характеризується двома основними галузями виробництва: рослинництвом та тваринництвом, поряд з якими задіяні допоміжні та інші виробництва.

З метою чіткого обліку та контролю за діяльністю допоміжних виробництв, а також, у зв'язку з тим, що в основі діяльності допоміжних підрозділів лежать витрати, які формують собівартість основної продукції сільськогосподарського виробника, виникає потреба визначення критеріїв віднесення окремих підрозділів сільськогосподарського підприємства до складу допоміжних виробництв та уточнення їх в обліковій політиці.

Сільськогосподарське підприємство самостійно визначає перелік об'єктів обліку витрат окремих виробничих підрозділів, які також необхідно зазначати в обліковій політиці.

Чітке визначення методів обліку витрат допоміжних виробництв та калькулювання собівартості продукції таких підрозділів має важливе значення для планування виробництва, визначення реалізаційних цін, виявлення резервів підвищення ефективності господарювання.

В обліковій політиці сільськогосподарських підприємств необхідно визначати статті витрат для кожного виробництва, враховуючи потребу управління у відповідній інформації та особливості побудови облікових регістрів, що використовуються на підприємстві.

Важливе значення при формуванні собівартості продукції, робіт та послуг допоміжних виробництв мають непрямі витрати, які на практиці здебільшого розподіляються між виробами (замовленнями) або іншими об'єктами пропорційно до певної бази, виходячи з якої обчислюють ставку їх розподілу.

Методика розподілу накладних витрат допоміжних виробництв ускладнюється тим, що всі витрати допоміжних виробництв у складі виробничих витрат сільськогосподарських підприємств є непрямими, тобто потребують розподілу між окремими видами продукції основного виробництва.

Тому, в обліковій політиці має бути чітко зазначений порядок розподілу та списання таких витрат.

Сучасна система управління підприємством має базуватися на даних фінансового, управлінського та оперативного обліку, які об'єднуються в обліково-аналітичній системі. Важливого значення набувають питання одержання аналітичної, максимально деталізованої та своєчасної інформації про витрати підприємства, які формують собівартість продукції, робіт, послуг .

Врахування вищезазначених особливостей процесу виробництва в обліковій політиці сільськогосподарського підприємства дозволить надавати достовірну та аналітичну інформацію про собівартість результатів виробничого процесу, а також підвищить ефективність процесу управління.

Список використаних джерел:

1. Глушаченко А.І. Облікова політика як елемент підвищення ефективності управлінського обліку / А.І. Глушаченко // Облік і фінанси АПК. –2006. – №12. – С. 89-91.
2. Жук Н.В. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [монография] / Н.В. Жук. – К.: «Аграрная наука», 2013. – 408 с.
3. Кірейцев Г.Г. Облікова політика підприємства / Г.Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 4. – С. 2-6.
4. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: [монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

УДК 657.37

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

УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ШЛЯХОМ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ СОЦІАЛЬНИХ ПОКАЗНИКІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Система регулювання соціального обліку в Україні ще не сформувалася, проте історичні передумови свідчать про те, що вона буде володіти рисами континентально-європейської моделі, що передбачає наявність нормативно-правових актів, що регулюють соціальну та екологічну діяльність економічного суб'єкта. Оскільки, інформація, що наводиться у звітності підприємства постійно видозмінюється під потреби її користувачів, необхідно виокремити її соціально-орієнтовану складову про діяльність суб'єкта господарювання.

Сьогодні немає єдиного нормативно-правового акту, що регулює ведення соціального обліку та формування відповідних показників фінансової звітності в Україні, що містять дані про соціальну активність суб'єкта господарювання.

Соціальну звітність в Україні оприлюднюють наступні компанії: група компаній «МЕТІНВЕСТ» [1], ПАТ «Оболонь» [2], ТОВ «Нестле Україна» [3], Coca-Cola [4], Київстар [5], САН ІнБев Україна [6], Віді Груп [7], Life;) [8] тощо.

Заборгованість по виплаті заробітної плати в Україні за 11 місяців 2014 р. наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Заборгованість по виплаті заробітної плати в Україні за 11 місяців 2014 року [9]

Сума невиплаченої заробітної плати, тис. грн., станом на:			
1 січня	808167	1 липня	970712
1 лютого	807863	1 серпня	1084783
1 березня	997999	1 вересня	1424405
1 квітня	1125749	1 жовтня	1927693
1 травня	1008540	1 листопада	2205751
1 червня	999275		

Дані табл. 1. свідчать, що протягом 11 місяців 2014 р. заборгованість по виплаті заробітної плати в Україні постійно зростала, якщо станом на 01.01.2014 р. вищевказана заборгованість складала 808167 тис. грн., то станом на 01.11.2014 р. заборгованість по виплаті заробітної плати склала 2205751 тис. грн. або збільшилася на 1397888 тис. грн. (у 2,73 рази). Це досить важливий соціально-економічний показник, тому необхідно відобразити прострочену кредиторську заборгованість з оплати праці працівникам підприємства у фінансовій звітності суб'єктів господарювання (табл. 2).

З урахуванням вказаної вище пропозиції (табл. 2) пропонується удосконалити форму № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» (форма № 5) [10] на основі введення двох додаткових таблиць:

XVI. Кількість працівників і фонд оплати праці;

XVII. Заборгованість перед працівниками із заробітної плати та виплатах із соціального страхування.

В першій таблиці на початок і кінець звітного періоду пропонуємо розкривати інформацію стосовно:

- середньої кількості усіх працівників в еквіваленті повної зайнятості, осіб;
- фонду оплати праці усіх працівників, тис. грн. з одним десятковим знаком;
- суми податку з доходів фізичних осіб, що відрахована з фонду оплати праці усіх працівників, тис. грн. з одним десятковим знаком;
- середньооблікової кількості штатних працівників, осіб;
- фонду робочого часу, за який нарахована заробітна плата штатним працівникам (крім тимчасової непрацездатності), людино-годин;
- фонду оплати праці штатних працівників, тис. грн. з одним десятковим знаком.

Таблиця 2

Запропонований підхід до відображення простроченої кредиторської заборгованості з оплати праці працівникам підприємства у Балансі (Звіті про фінансовий стан) форма № 1 та у фінансовому звіті суб'єкта малого підприємництва - Баланс форма № 1-м

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
…	…	…	…
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	100	200
…	…	…	…
розрахунками з оплати праці:	1630	58	100
у тому числі простроченої заборгованості з оплати праці працівникам	**1631**	**20**	**58**
…	…	…	…

В наступній таблиці розкриваються:

- сума заборгованості з виплати заробітної плати, тис. грн. з одним десятковим знаком;
- сума заборгованості з виплат працівникам у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, уключаючи оплату перших п'яти днів, тис. грн. з одним десятковим знаком;
- сума заборгованості з виплати заробітної плати за рахунок бюджетних коштів, тис. грн. з одним десятковим знаком;
- сума заборгованості з компенсаційних виплат працівникам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, тис. грн. з одним десятковим знаком.

Дані обох таблиць пропонується розкривати щодо кожної категорії працівників: а) адміністративно-господарський персонал; б) виробничий персонал; в) інженерно-технічний персонал; г) службовці; г) допоміжний персонал.

Список використаних джерел:

1. Социальный отчет групы МЕТИНВЕСТ за 2011 – 2012 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.metinvestholding.com/upload/metinvest/content/105/Metinvest_Social_Report_2011_2012.pdf.
2. Звіт зі сталого розвитку ПАТ «Оболонь» за 2013 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.obolon.ua/files/site/obolon_ar_2013_work_52.pdf.

3. Звіт «Нестле Україна» щодо сталого розвитку та створення спільних цінностей [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nestle.ua/asset-library/documents/csv_report_2012.pdf.
4. Звіт соціальної відповідальності Coca-Cola за 2010-2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://assets.coca-colacompany.com/e7/f8/f813c0224520a06e7fb32e20c056/csr-report-2010-2011.pdf.
5. Корпоративна соціальна відповідальність: синергія телекомунікацій і суспільства за 2013 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kyivstar.ua/f/1/about/responsibility/KSO_UKR_1.pdf.
6. Global Citizenship Report Ukraine 2012 [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.ab-inbev.com/content/dam/universaltemplate/abinbev/pdf/sr/download-center/ABI_GCR_Ukraine_2012.pdf.
7. Соціальний звіт «Віді Груп» за 2005 – 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.svb.org.ua/sites/default/files/social_report.pdf.
8. Социальный отчет 2012 Life;) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.life.com.ua/Media/Social_210x210_2012_ru.pdf.
9. Оприлюднення експрес-випусків Держстату у 2014 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.
10. Наказ Міністерства фінансів України «Про Примітки до річної фінансової звітності» № 302 від 29.11.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00/print1385933432887969.

УДК 657.47

О.Г. БІРЮК, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК,
Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана

ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ ЯК ЕЛЕМЕНТ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМТВ

Згідно із законодавством України облікова політика підприємства включає сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності. Одним із принципів бухгалтерського обліку є принцип нарахування та відповідності доходів і витрат згідно з яким передбачено, що для того щоб визначити фінансовий результат звітного періоду потрібно порівняти доходи звітного періоду із витратами, які було здійснено для отримання цих доходів.

П(С)БО 16 «Витрати» зазначає, що витрати визнаються витратами певного періоду одночасно із визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені [1]. Витрати, які неможливо прямо пов’язати із доходом певного періоду, відображають у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

На сільськогосподарських підприємствах деякі витрати здійснюють до початку виробничого процесу або вони відносяться до кількох виробничих циклів і не можуть бути віднесені повністю на собівартість продукції поточного року. Тому, в обліку виникає необхідність розмежовувати такі витрати між звітними роками (або іншими періодами) з тим, щоб правильно відносити їх на витрати кожного періоду. Списувати ці суми одразу на витрати періоду неможливо, оскільки одночасне списання великої суми призведе до необумовленого й значного збільшення витрат і, як наслідок, зменшення фінансового результату (прибутку), що порушує принцип нарахування та відповідності доходів та витрат.

Враховуючи вищезазначене, витрати майбутніх періодів, до яких відносять витрати, які здійснені у звітному періоді, але списуються в наступному (або наступних) облікових періодах, складають особливу групу витрат. Тому, основною метою нашого дослідження є критична оцінка, обґрунтування та систематизація альтернативних варіантів відображення інформації про витрати майбутніх періодів згідно чинного законодавства України та відображення такої інформації в наказі про облікову політику сільськогосподарських підприємств.

В результаті дослідження були отримані наступні результати

1) Загальний перелік витрат, які відносять до витрат майбутніх періодів регламентований Інструкцією № 291 відповідно до якої до таких витрат відносяться: витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; витрати, пов'язані з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового полісу; оплата торгового патенту; передплата за газети, журнали, періодичні та довідкові видання [2].

Проте, сільськогосподарські підприємства, враховуючи галузеві особливості своєї діяльності, крім Інструкції № 291 використовують Методичні рекомендації № 132 згідно з якими до витрат майбутніх періодів рекомендовано відносити: витрати некапітального характеру, пов'язані із поліпшенням родючості земель (гіпсування, вапнування ґрунту тощо); витрати на пусконалагоджувальні роботи, пов'язані з освоєнням нових виробничих об'єктів (парниково-тепличні комбінати, тваринницькі комплекси та ін.); витрати на будівництво та утримання літніх таборів, загонів, навісів та інших споруд капітального характеру для тварин; витрати на поліпшення природних сіножатей та створення культурних пасовищ (дискування, підсів трав, вартість насіння тощо) [3].

Отже, враховуючи галузеві особливості своєї діяльності, сільськогосподарським підприємствам є доцільним визначити види витрат майбутніх періодів (їх склад) зазначивши про це в наказі про облікову політику підприємства.

2) Розподіл витрат майбутніх періодів здійснюється залежно від терміну, до якого вони відносяться та інших факторів. Витрати майбутніх періодів можуть списуватися на витрати двома шляхами:

- *рівномірними частками* - списання (розподіл) витрат майбутніх періодів залежить від строку, протягом якого потрібно розподілити всю суму витрат. За ним річну (за місяць) суму витрат визначають діленням загальної суми витрат майбутніх періодів на кількість років (місяців), на які потрібно рівними частинами віднести цю суму. За цим способом списують (розподіляють) такі види витрат майбутніх періодів як: витрати майбутніх періодів за сплаченими сумами передплати на науково-технічну та іншу літературу, орендною платою за наступний період списують щомісячно на витрати рівномірними частинами протягом терміну, до якого відносяться ті чи інші витрати; витрати на ремонт орендованих об'єктів основних засобів, який згідно угодою виконується орендарем до початку оренди списуються прямо на витрати виробництва або через орендну плату протягом терміну оренди; витрати пов'язані із поліпшенням родючості земель (гіпсування, вапнування ґрунту тощо) включаються до собівартості продукції рівними частинами протягом сівозміни; витрати на будівництво та утримання літніх таборів, загонів, навісів та інших споруд капітального характеру для тварин на собівартість відносять рівними частинами впродовж терміну використання зазначених споруд, який установлюється комісією з прийняття відповідного об'єкта в експлуатацію;
- *відповідно до спеціальних розрахунків* на підставі кошторису витрат на виробництво продукції, виконання робіт (надання послуг) із врахуванням планової кількості виробів, робіт, послуг. Списання (розподіл) витрат майбутніх періодів залежить від виробітку продукції і передбачає визначення коефіцієнта, за яким потрібно відносити на періоди всю суму витрат. За цим способом річну (за місяць) суму витрат визначають як добуток фактичного річного (за місяць) обсягу продукції (робіт, послуг) та кошторисної ставки витрат, яку обчислюють шляхом ділення загальної суми витрат майбутніх періодів на плановий обсяг продукції (робіт, послуг). За цим способом списують (розподіляють) такі види витрат майбутніх періодів витрати на підготовку й освоєння нового виробництва включають витрати, пов'язані з підготовкою до випуску нових видів продукції. Ці суми списуються (розподіляються) на нову продукцію від моменту початку її випуску протягом запланованого періоду її випуску. Так, Методичні рекомендації № 132 рекомендують витрати на пусконалагоджувальні роботи, пов'язані з освоєнням нових виробничих об'єктів (парниково-тепличні комбінати, тваринницькі комплекси та ін.) включають до затрат на виробництво продукції протягом нормативного строку освоєння виробничих потужностей, але не більше трьох років; а витрати на поліпшення природних сіножатей та створення культурних пасовищ (дискування, підсів трав, вартість насіння тощо) розподіляються протягом періоду, тривалість якого, як правило, 4-9 років і залежить від очікуваного порядку використання площ [3].

Враховуючи вищезазначене, вважаємо за доцільним в наказі про облікову політику підприємства відображати інформацію про порядок і методику розподілу витрат майбутніх періодів за кожним видом таких витрат.

3) Законодавством не передбачено документальне оформлення розподілу і списання витрат майбутніх періодів. На практиці списання частини таких витрат

оформлюється розрахунком бухгалтерії в якому зазначається сума витрат майбутніх періодів, які відносяться на витрати звітного періоду, а також назва, номер документу, на підставі якого було здійснене віднесення таких витрат до витрат звітного періоду.

Тому, кожному сільськогосподарському підприємству доцільно зазначити порядок документального оформлення розподілу і списання витрат майбутніх періодів в наказі про облікову політику підприємства.

4) В бухгалтерському обліку для обліку витрат майбутніх періодів Планом рахунків № 291 передбачено використовувати активний, балансовий, операційний, звітно-розподільчий рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів». За дебетом цього рахунку відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом – їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду. Рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» може мати залишок за дебетом, що показує величину витрат майбутніх періодів, які не розподілено. Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведуть за їх видами.

Тому, кожному сільськогосподарському підприємству доцільно зазначити в наказі про облікову політику як буде побудований облік витрат майбутніх періодів витрат, зокрема їх аналітичний облік.

При відображенні інформації про витрати майбутніх періодів сільськогосподарським підприємствам доцільно в наказі про облікову політику підприємства відображати наступне: *встановлення видів витрат майбутніх періодів (їх склад); порядок і методику розподілу витрат майбутніх періодів за кожним видом таких витрат; порядок документального оформлення розподілу і списання витрат майбутніх періодів; організація обліку таких витрат.*

Список використаних джерел:

1. П(С)БО 16 «Витрати», затверджене наказом МФУ від 12.12.1998 року №318.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активу, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.1999 року № 291 (зі змінами).
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики від 18.05.2001 року № 132.

УДК 657.4:631.11

К.В. БУРКО,
асистент кафедри організації обліку та звітності,
Вінницький національний аграрний університет

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

Аграрний сектор відрізняється від інших галузей економіки специфічними відносинами власності, оподаткуванням, державною підтримкою, формуванням та використанням нематеріальних активів, визначенням фінансових результатів господарської діяльності, приватизацією майна та землі, формуванням

людського капіталу, соціальної інфраструктури села тощо. Всі ці процеси є окремими об'єктами обліку для задоволення запитів на інформацію щодо них різноманітних користувачів.

Реалізація завдань розвитку сільського господарства України потребує формування адаптованої до сучасних запитів економічної інформаційної системи, яка відповідає міжнародним принципам, підтверджує інвестиційну привабливість галузі та забезпечує ефективне управління нею. Основою економічної інформаційної системи є бухгалтерський облік. Саме на його даних формується бюджет, приймаються управлінські рішення. Тому серед напрямів досягнення визначених стратегічних параметрів сільського господарства особливе місце відводиться удосконаленню інформаційно-аналітичного забезпечення розвитку галузі шляхом створення ефективної системи формування, обробки та передачі (надходження) обліково-аналітичної інформації для своєчасного ухвалення об'єктивних рішень на всіх рівнях управління розвитком аграрного сектору економіки [1, с. 81].

Визначальна роль аграрного сектору в забезпеченні продовольчої та енергетичної безпеки, суспільної стабільності, реалізації експортного потенціалу держави, а також специфіка, пов'язана з використанням у господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва, ставить специфічні вимоги до галузевого бухгалтерського обліку як інформаційної системи.

За переконанням Жука В.М. без належного інформаційного представлення особливостей діяльності аграрний сектор, як складова національної економіки, не зможе повною мірою забезпечити збереження та примноження унікальних земельних та біологічних ресурсів, інвестиційної привабливості суб'єктів господарської діяльності і сільських територій, конкурентоспроможності національного аграрного виробництва в світовій господарській системі [2].

В економічній літературі більшість вчених розглядають бухгалтерський облік як систему через сукупність її підсистем. Виділяють підсистеми фінансового, управлінського, податкового, стратегічного, прогнозного, соціального, креативного та інших видів обліку.

Управлінський облік є надзвичайно важливою складовою всієї облікової системи будь-якого підприємства. Його інформаційною базою виступають всі потоки інформації, які формуються у процесі ведення виробничого, фінансового, податкового та статистичного видів обліків.

В основу системи управлінського обліку покладено інформаційну систему, яка використовує вхідну інформацію та відповідні процеси для отримання результатів, що відповідають точно визначеним цілям управління [3, 4].

Управлінський облік ведеться виключно для внутрішніх інформаційних потреб підприємства. Його інформація використовується керівниками підприємства і підрозділів для внутрішньогосподарського планування, контролю, ціноутворення, організації комерційного розрахунку, центрів відповідальності.

Чіткий порядок організації управлінського обліку на кожному підприємство визначити неможливо, однак можна визначити цілу низку

факторів, які впливають на його побудову, а також визначити загальні принципи організації обліку для управлінських потреб.

Ідею про встановлення системи управлінського обліку висувають або керівники підприємства, які відчувають недостатність інформації, яку вони мають про стан підприємства для прийняття рішень, або фахівці, які мають нові економічні погляди на функціонування підприємства.

Найбільші складності для успішного впровадження управлінського обліку обумовлені особливостями діяльності окремих ланок народного господарства, де мають бути враховані конкретні методичні підходи, які б давали змогу побудувати управлінський облік.

На побудову системи управлінського обліку на українських підприємствах значний вплив мають як зовнішні фактори (рівень конкуренції, галузеві особливості, ринок продукції, інформація про конкурентів та ін.) так, і внутрішні фактори, серед яких виділяють, такі як: розмір підприємства, організаційна структура підприємства, технологія виробництва, здатність персоналу підприємства до навчання, корпоративна культура, стратегія підприємства, рівень невизначеності зовнішнього середовища та рівень конкуренції [5, с. 119].

В економічній науці відсутня єдина концепція управлінського обліку, оскільки його організація на кожному підприємстві унікальна і багато в чому визначається особливостями виробництва та управління.

Серед умов функціонування сільськогосподарських підприємств України, які значно впливають на організацію управлінського обліку можна назвати наступні:

– виділення головних (рослинництво, тваринництво), допоміжних (ремонтно-механічні майстерні, вантажний автотранспорт, жива тяглова сила, машинно-тракторний парк, електро-, тепло-, водопостачання) та підсобних (промислові та обслуговуючі виробництва) галузей;

– значний вплив природних факторів на виробництво продукції рослинництва;

– нерівномірність проведення витрат протягом виробничого періоду;

– наявність великої кількості статей витрат (прямих та не прямих витрат);

– можливість отримання інформації про фактичну собівартість продукції лише раз в кінці року, коли будуть зібрані понесені за весь виробничий період витрати та розподілені між усіма видами виробленої продукції.

Багатогалузевий характер сільськогосподарської діяльності, наявність основних і допоміжних виробництв, біологічних активів, різноманітної продукції та сировини і матеріалів власної переробки зумовлюють таку побудову обліку, за якого витрати повинні обліковуватися за галузями виробництва, а всередині них за групами і видами культур і тварин, допоміжними, промисловими, переробними та іншими видами виробництв.

Зважаючи на особливості діяльності Довжик О.О. та Гаркуша С.А. організацію управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах пропонують здійснювати в такій послідовності: визначити організаційну структуру підприємства, розробити організаційну схему управлінського обліку,

розробити схему документообігу, визначити біологічні активи за групами та видами продукції, які виробляє сільськогосподарське підприємство, організувати центри відповідальності, розробити бюджети для центрів відповідальності, визначити систему обліку витрат і калькулювання продукції, зробивши перелік постійних та змінних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та порядок контролю цих витрат, розробити систему контролю витрат [6].

На даний час, практика впровадження управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах зводиться до формування витрат в цілому по підприємству на рахунках та визначення фактичної собівартості продукції в кінці року.

Для вирішення проблеми раціонального і ефективного використання матеріальних ресурсів, які складають досить велику питому вагу у витратах сільськогосподарських підприємств, виникає потреба здійснювати групування витрат за центрами відповідальності та місцями виникнення. Формування центрів відповідальності не тільки посилює контроль за їх діяльністю, але й за допомогою відповідної системи мотивації управлінського персоналу сприяє більш ефективному використанню ресурсів та економії витрат.

В сільськогосподарських підприємствах, для менеджерів різного рівня управління є потреба у розробці єдиних галузевих форм щомісячної внутрішньої звітності про витрати за центрами відповідальності, для прийняття своєчасних та ефективних управлінських рішень.

Для широкого впровадження управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах необхідно розробити відповідні Методичні рекомендації з організації управлінського обліку, які доповнять Методичні рекомендації [7], та врахують галузеві особливості відповідно до завдань управлінського обліку. Це дозволить систематизувати в одному нормативному документі основні теоретичні, методичні та організаційні положення управлінського обліку. Розробка та затвердження єдиних методик відображення і аналізу економічної інформації для підприємств окремих галузей агропромислового виробництва посилить роль та зміцнить практичну цінність організації управлінського обліку на підприємстві.

Список використаних джерел:

1. Стратегічні напрями розвитку сільського господарства України наперіод до 2020 року / за ред. Ю.Ю. Лупенка, В.Я. Месель-Веселяка. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2012. – 182 с.
2. Жук В.М. Предмет та об’єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності [Електронний ресурс] / В.М. Жук. – Режим доступу: http:// eztuir. ztu.edu.ua/1255/1/15.pdf
3. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
4. Нападовська Л.В. Управлінський облік: монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
5. Лаговська О.А. Ідентифікація факторів впливу на побудову бухгалтерського

обліку в умовах вартісно-орієнтованого управління / О.А. Лаговська // Вісник Запорізького національного університету: зб. наук. праць. – Запоріжжя: Вид-во ЗНУ. – 2012. – Вип. 1(13). – С. 114-120.
6. Довжик О.О. Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: особливості побудови [Електронний ресурс] / О.О. Довжик, С.А. Гаркуша. – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Vkhnau_ekon_2014_4_18.pdf
7. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики від 18.05.2001 року № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc.

УДК 657.42

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

ОБЛІК ПРЕДМЕТІВ ПРОКАТУ: МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ

Успішна діяльність підприємств, що надають послуги прокату, є результатом ефективного управління предметами прокатного фонду, яке залежить насамперед від якості інформаційного забезпечення. В сучасних умовах господарювання своєчасне формування достовірної інформації з необхідним менеджменту рівнем деталізації щодо наявності, руху, використання та оновлення досліджуваних активів являється прерогативою системи бухгалтерського обліку. З огляду на неврегульованість чинної методики обліку предметів прокату питання розробки оптимального алгоритму їх облікового відображення набуває особливої актуальності.

Методика обліку активів визначається особливостями їх функціонування в процесі господарської діяльності. Так, предмети прокату за своїм характером: видаються багаторазово у тимчасове користування клієнтам, залишаючись на балансі підприємства; зношуються поступово, зберігаючи при цьому свою натурально-речову форму; можуть мати різний період служби в залежності від асортиментної групи та інтенсивності використання (перебування в прокаті). Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [2] та Інструкцією про застосуванню плану рахунків [1] задекларовано єдиний підхід. Він передбачає, що активи, призначені для видачі напрокат, є іншими необоротними матеріальними активами і належать до необоротних, якими, в свою чергу, визнаються активи, очікуваний термін корисного використання яких більше одного року. Проте, як показує практика, зустрічаються в прокатному фонді підприємств і швидкозношувані предмети, що пов'язано, для прикладу, з їх швидким фізичним і моральним старінням.

Враховуючи результати попередніх досліджень, предмети прокату, строк

експлуатації яким встановлено менше одного року (не залежно від вартості), доцільно кваліфікувати як оборотні активи в складі малоцінних і швидкозношуваних активів. З цією метою пропонуємо до рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» відкрити окремий субрахунок 226 «Швидкозношувані предмети прокату», застосування якого вважаємо методично обґрунтованим, оскільки відповідає повною мірою економічному призначенню даного рахунку.

Разом з тим, існуючий порядок одномоментного списання на витрати підприємства вартості предметів, які обліковують на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», під час їх передачі в експлуатацію потребує вдосконалення. У цілях здійснення подальшого контролю наявності та руху таких активів у наукових колах переважає думка ведення їх позабалансового обліку. Ми притримуємося дещо іншої позиції. Оскільки предмети прокату неодноразово беруть участь у процесі надання послуг, виникає необхідність амортизувати (поступово розподіляти) їх вартість незалежно від групи активів, до якої вони віднесені – необоротні чи оборотні. Суму нарахованого зносу предметів прокатного фонду, які обліковують на субрахунку 116 «Предмети прокату» (доречно перейменувати на «Предмети прокату довгострокового використання»), рекомендуємо відображати на субрахунку 1326 «Знос предметів прокату довгострокового використання», а щодо швидкозношуваних, то пропонуємо відкрити контрактивний аналітичний рахунок 2263 «Знос швидкозношуваних предметів прокату».

На відображення в обліку операцій з надходження (оприбуткування) предметів прокатного фонду та формування їх вартості безпосередньо впливає характер процесу інвестування придбання майна – капітальний або некапітальний.

Для отримання облікової інформації про рух предметів, призначених для видачі напрокат, слід до субрахунків обліку цих активів – як оборотних, так і необоротних – відкрити два аналітичні рахунки: «Предмети прокату на складі» і «Предмети прокату в користуванні». Це дозволить виокремити в обліку предмети прокатного фонду, які перебувають у клієнтів, від тих, що знаходяться на підприємстві. Зауважимо, що облік видачі предметів на прокат та їх повернення з прокату за такою схемою є оправданим відносно тих предметів, які передаються у тимчасове користування на термін більший, ніж одна доба (в окремих випадках і місяць). Предмети, які видаються в погодинний прокат, тобто в межах однієї доби, не потрібно відображати у бухгалтерському обліку, а лише за кількістю в оперативному.

З метою підвищення інформативності облікових даних вважаємо за необхідне впровадження системи аналітичних рахунків з обліку предметів прокату в розрізі груп, видів, місць експлуатації, матеріально-відповідальних осіб, окремих об’єктів, яка дозволяє задовольнити інформаційні запити користувачів різних рівнів.

На нашу думку, запропонований підхід до методики обліку предметів прокату, що ґрунтується на використанні запропонованих вище субрахунків і аналітичних рахунків, забезпечить належний внутрішній контроль за

досліджуваними активами, сприятиме вдосконаленню сучасних систем автоматизації облікових операцій в частині прокату майна, дасть змогу отримати більш об'єктивну інформацію як передумову прийняття раціональних управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu7/

УДК 336.226.322:631.11

О.С. ВИСОЧАН, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»

В.В. КАЗМІРЧУК,
студентка кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ СПЕЦРЕЖИМУ З ПДВ ДЛЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ВИРОБНИКІВ

Податок на додану вартість має важливе значення для економіки держави, адже є одним з основних джерел надходжень до бюджету. Оподаткування податком на додану вартість операцій з вирощування біологічних активів та виробництва сільськогосподарської продукції унормоване Податковим кодексом України, в якому зазначається, що суб'єкти господарювання у сфері сільського господарства мають право обрати спеціальний режим оподаткування в частині справляння податку на додану вартість.

Суб'єктом спецрежиму з ПДВ можуть бути виключно сільськогосподарські підприємства – юридичні особи, які є резидентами. Згідно ст. 209 ПКУ сільськогосподарським вважається підприємство, основною діяльністю якого є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, в якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менш як 75 відсотків вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно [1].

Пунктом 209.7 ПКУ визначено, що «сільськогосподарськими вважаються товари, зазначені у товарних групах 1-24, 4101, 4102, 4103, 4301 УКТ ЗЕД, якщо такі товари вирощуються, відгодовуються, виловлюються або збираються

(заготовляються) безпосередньо платником податку – суб'єктом спеціального режиму оподаткування (крім придбання таких товарів/послуг у інших осіб), які поставляються зазначеним платником податку – їх виробником».

Для того, щоб перебувати на спеціальному режимі по ПДВ підприємству необхідно подати до відповідного органу державної податкової заяву про реєстрацію сільськогосподарського підприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість за формою № 1-РС (не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду) та отримати Свідоцтво про реєстрацію як суб'єкта спеціального режиму оподаткування (протягом 5 робочих днів). У Свідоцтві, крім загальних відомостей суб'єкта спецрежиму з ПДВ, зазначається перелік видів діяльності сільськогосподарського підприємства.

У період з 01.01.2014 р. до 31.12.2014 р. оподаткування з продажу (постачання) сільськогосподарської продукції здійснювалося за ставкою 20 % і 0 % у разі її експорту. Ця норма чинна і у 2015 році.

Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, визначається як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань від поставок продукції та сумою податкового кредиту, що підлягає відшкодуванню у звітному періоді. Спеціальний режим дає змогу платнику не сплачувати до бюджету суми податкових зобов'язань з ПДВ, нарахованих на поставлені сільгосптовари/послуги, а повністю акумулювати їх на спецрахунку для відшкодування сум податкового кредиту з ПДВ, сплачених (нарахованих) постачальникам на вартість виробничих факторів, які зазначені у п. 209.15.1 ПКУ [2, с. 527]

У 2015 році спеціальний режим справляння ПДВ здійснюватиметься з урахуванням електронного адміністрування ПДВ та функціонування спеціальних ПДВ-рахунків. Порядок передбачає, що для перерахування сум ПДВ із рахунку платника в системі електронного адміністрування ПДВ на спецрахунок платника в установах банків фіскальний орган повідомлятиме казначейство про суму податку, що підлягає перерахуванню. Казначейство у визначені терміни перераховуватиме суми податку на спецрахунок платника, з якого останній може здійснювати фінансування відповідних виробничих потреб.

Особливістю спецрежиму оподаткування за ПДВ є відсутність права на бюджетне відшкодування від'ємної різниці між сумою нарахованих податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ, тобто ця різниця повинна бути частиною собівартості сільгосппродукції. Проте ні в ПКУ, ні в податковій декларації з ПДВ не зазначено, що платник спецрежиму з ПДВ має право відносити від'ємну різницю на собівартість реалізованої продукції чи на інші операційні витрати або переносити від'ємне значення звітного періоду в податковій декларації на зменшення податкових зобов'язань майбутнього місяця.

Для аналітичного обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ за операціями у сфері сільського господарства, що оподатковуються за спеціальним режимом у чинному Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено субрахунок 641 «Розрахунки за податками».

Методика обліку ПДВ у контексті вимог ПКУ викладено у рекомендаціях [3].

Суму перевищення податкового кредиту з ПДВ над податковим зобов'язанням з ПДВ, що визнаються сільськогосподарським підприємством за операціями із спецрежимом оподаткування, слід відображати у звітному періоді за дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» і кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

Суму перевищення податкового зобов'язання з ПДВ над сумою податкового кредиту з ПДВ, що визнаються сільськогосподарським підприємством за операціями із спецрежимом оподаткування, яке залишилось відповідно до законодавства у його розпорядженні, слід відображати у звітному періоді за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» і кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації».

У випадку експорту сільськогосподарської продукції сума податку на додану вартість (враховуючи право сільськогосподарського підприємства на бюджетне відшкодування) відображається у звітному періоді за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» і кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Таким чином, застосування спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість має ключове значення для ведення податкового обліку і впливає на організацію фінансового обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України: Закон України від від 02.12.2010 № 2755-VI.
2. Януш М.В. Проблемні аспекти обліку і звітності з податку на додану вартість сільськогосподарськими підприємствами / М.В. Януш // Формування ринкової економіки: зб. наук. праць. – Спец. вип.: у 2 ч. Організаційно-правові форми агропромислових формувань: стан, перспективи та вплив на розвиток сільських територій. – 2011. – Ч.2. – С. 524-535.
3. Методичні рекомендації з облікового забезпечення оподаткування сільськогоспо-дарських товаровиробників/ За редакцією В. М. Метелиці, Б.В. Мельничука // Облік і фінанси АПК. – 2011. – №1 – С. 4-35.

УДК 657.6:631.162

О.В. ВОЛОШИНА, *науковий співробітник відділу методології обліку і аудиту, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»*

ОСОБЛИВОСТІ ФІНАНСОВОГО АУДИТУ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Фінансовий аудит в Україні з'явився порівняно нещодавно з прийняттям 22 квітня 1993 року Закону України «Про аудиторську діяльність». Проте, потреба в аудиторських послугах була усвідомлена суб'єктами підприємницької діяльності ще до законодавчого оформлення статусу аудиту.

Фінансовий аудит – це незалежна перевірка фінансових звітів та інформації, що відноситься до них, незалежно від розміру, форми організації та

прибутковості підприємства. Загалом – це складне взаємопов'язане дослідження, яке передбачає збір, групування й вивчення даних про фінансові ресурси підприємства та їх використання для мобілізації коштів, необхідних для виконання завдань і погашення фінансових зобов'язань в процесі господарської діяльності підприємства.

Метою фінансового аудиту є визначення поточного фінансового стану підприємства, зміни цього стану в структурно-часовому аспекті та факторів, що викликали ці зміни, а також прогноз основних тенденцій в фінансовому стані. При аудиті розглядаються питання формування і використання окремих видів фінансових ресурсів, їх розміщення у різні матеріальні цінності (активи), оцінки платоспроможності і фінансової стійкості підприємства, швидкості обігу коштів. Тобто, фінансовий аудит дозволяє визначити можливості підприємства у близькій та віддаленій перспективі.

Аудит у сільському господарстві ґрунтується на загальних принципах, визначених нормативними та законодавчими документами, що регулюють аудиторську діяльність в Україні, та міжнародних стандартах аудиту. Проте, він має і ряд особливостей, які відображають багатогранність та неоднорідність даної галузі. Це пов'язано, насамперед з тим, що процес господарювання в даній галузі безпосередньо пов'язаний із земельними ресурсами та біологічними активами.

Крім того, особливості аудиту в аграрному секторі зумовлені різноманіттям його напрямків (рослинництво, тваринництво, допоміжне виробництво тощо), а також великою кількістю процесів, які відбуваються в цій галузі (витрати на посів, приплід, приріст живої маси і т. д.).

В сільськогосподарському виробництві від одного виду тварин чи сільськогосподарської культури підприємство отримує декілька видів продукції, що спричиняє розмежування витратної частини та її обліку в секторі аграрного аудиту.

Слід зазначити також, що аудит на сільськогосподарських підприємствах завжди буде враховувати сезонний характер робіт і витрат на них, що зумовлено зміною кліматичних умов, які впливають на сільськогосподарське виробництво. Так, в рослинництві під час збирання та інших важливих процесів кількість робіт, які перевіряються зростає, а в сезонне затишшя, відповідно, зменшується.

Виробництво певної сільськогосподарської продукції може займати часу більше одного календарного року. Внаслідок такого тривалого процесу облік витрат може здійснюватись в поточному році, а продукція (наприклад, молодняк великої рогатої худоби, озима пшениця) буде вироблена лише в наступному. Тому й облік затрат ведеться з розмежуванням по циклах виробництва, які часто не співпадають з календарним роком.

Зауважимо також, що певна частина виробленої на сільськогосподарському підприємстві продукції часто використовується на внутрішні потреби господарства. Так, частина урожаю зернових використовується на насіння, багаторічних – на годівлю худобі, а господарські результати тваринництва – на добрива. Ця особливість займає важливе місце в системі фінансового аудиту в сільському господарстві у зв'язку з необхідністю достатньо повного відображення руху продукції, що проходить всі етапи обороту всередині господарства.

На специфіку аудиту в агропромисловому секторі впливає також використання господарством різноманітної сільськогосподарської техніки та механізмів, що потребує їх достовірного відображення в обліку.

Функціонування внутрішньогосподарських майнових та земельних відносин, наявність спеціальних пільгових режимів оподаткування господарюючих суб'єктів в сільському господарстві без сумніву вимагають обов'язкового врахування при проведенні фінансового аудиту в аграрному секторі.

Не слід забувати і про значну кількість організаційно-правових форм господарювання, що впливають на організацію фінансового аудиту в сільському господарстві. В цій галузі функціонують фермерські господарства, кооперативні і акціонерні підприємства, державні об'єднання, асоціації тощо. І хоча в процесі аудиту застосовуються типові методи та форми його організації, форма господарювання вносить свої корективи.

Отже, специфіка аграрної галузі має значний вплив на організацію та методику аудиту в сільському господарстві, а необхідність виділення специфічних підходів до аудиту в галузі підтверджується наявністю методичних напрацювань зарубіжних та вітчизняних бухгалтерських організацій. Саме тому виділення особливостей фінансового аудиту в сільському господарстві дає можливість більш якісно забезпечити аграрний сектор аудиторськими послугами, підготовкою відповідних кадрів, інформаційними ресурсами та методичними розробками.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12.
2. Пилипенко І., Шевчук В. Національна система аудиту: проблеми становлення і розвитку // Бухгалтерський облік та аудит. – 2007. – № 3. – С. 5-12.
3. Мельничук Б.В. Розвиток аудиторського обслуговування аграрного сектору України // Облік і фінанси. – 2011. – № 2. – С. 69-72.

УДК 657.6:631.153

В.В. ВОЛЬСЬКА, *к.е.н., доцент,*
Житомирський національний агроекологічний університет

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ЯК ПЕРЕДУМОВА УЗГОДЖЕНОСТІ ЇХ ПЛАНОВИХ ДОКУМЕНТІВ ІЗ ПОКАЗНИКАМИ ДЕРЖАВНИХ ПРОГНОЗНИХ ТА ПРОГРАМНИХ ДОКУМЕНТІВ ЕКОНОМІЧНОГО І СОЦІАЛЬНОГО РОЗВИТКУ

Центральною ланкою сучасної економіки є підприємство. Те, що вірно відносно товару, виробленого на окремому підприємстві кожним окремим робітником, доводив К. Маркс, вірно відносно річного продукту всіх виробничих галузей в цілому [1, с. 422].

У своїх працях професор Кірейцев Г.Г. значну увагу приділяв проблематиці оцінки ризиків підприємств, серед яких, на його думку, необхідно визначати й ризики зовнішні, які не можуть бути усунені і рівень яких не залежить від особливостей функціонування підприємства (наприклад, ризик змін законодавства), але які до певної міри піддаються мінімізації [2, с. 215]. На нашу думку, визначення таких ризиків в усі часи має велике значення для сільськогосподарських підприємств, які в умовах ринку залежать як від факторів природно-кліматичних та підприємницьких (підприємництво – це діяльність на власний ризик), так і від факторів законодавчих. Останній фактор має на сьогодні вирішальне значення з огляду на необхідність дотримання Україною вимог Всесвітньої торговельної організації, Статуту ФАО ООН та Угоди про асоціацію з ЄС.

У багатьох працях можна зустріти думку, що метою підприємництва є максимум прибутку. Ця думка дещо застаріла. Цей критерій дійсно мав місце у Законі України «Про підприємництво» (№ 698, 1991 р.). Проте з введенням з 2004 р. Господарського кодексу України у ст. 42.1 підприємництво вже визначене як самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюють підприємці з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку. Згідно ж із ст. 62 даного кодексу, підприємство є самостійним суб'єктом господарювання, створеним для задоволення суспільних та особистих потреб. Отже, усі підприємства (незалежно від галузі) повинні чітко орієнтуватися на суспільні потреби. Тут важливо також враховувати ще й те, що ст. 5 Закону України "Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України" (№ 1602) прямо вказує, що показники прогнозних і програмних документів економічного і соціального розвитку є орієнтиром для розроблення суб'єктами підприємницької діяльності власних прогнозів, планів, бізнес-планів та інших документів, а Господарський кодекс України у ст. 11.5 наголошує на тому, що суб`єктам господарювання, які не враховують суспільні інтереси, відображені в чинних програмних документах економічного і соціального розвитку, не можуть бути надані передбачені законом пільги та переваги у здійсненні господарської діяльності. Тобто такі суб`єкти ризикують втратити державну підтримку власних стратегічних проектів. Відповідно до цього, ст. 5 Господарського кодексу України вказує, що правовий господарський порядок в Україні формується на основі оптимального поєднання систем ринкового саморегулювання економічних відносин суб'єктів господарювання та державного регулювання макроекономічних процесів. І кожен суб`єкт господарювання має бути активним у процесі визначення оптимального поєднання регулятивних форм, вигідних як для нього, так і для держави.

Активізувати поєднання ринкового саморегулювання і державного регулювання може аудит, тобто процес, за допомогою якого нагромаджується і оцінюється свідоцтва про інформацію та визначається міра відповідності інформації встановленим критеріям. [4, с. 7]. При цьому сучасне розуміння сутності аудиту виходить за рамки фінансових показників. Наприклад, Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий

аудит річної звітності та консолідованої звітності включає перевірку теоретичних знань аудитора, яка охоплює, *по-перше*, a) загальну теорію та принципи бухгалтерського обліку; b) юридичні вимоги та стандарти щодо складання річної й консолідованої звітності; c) міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; d) фінансовий аналіз; e) облік витрат та управлінський облік; f) управління ризиком та внутрішній контроль; i) міжнародні аудиторські стандарти; j) професійну етику та незалежність, *по-друге*, a) корпоративне право та корпоративне управління; b) законодавство про неплатоспроможність та інші процедури; c) податкове право; d) цивільне та господарське право; e) законодавство про соціальне забезпечення та трудове право; f) інформаційні технології та комп'ютерні системи; g) бізнес, загальну та фінансову економіку; h) математику та статистику; i) основні принципи фінансового управління підприємствами. Модельний закон СНД про аудит (1997 р.) характеристики суб`єктів господарювання розглядає у контекстах *поточного функціонування* (стан і утримання річної звітності; достовірність і повнота річного балансу; цільове використання кредитів та інвестицій, фінансовий стан емітентів цінних паперів), та *перспектив розвитку* (потенційні можливості діяльності інвестиційної і інноваційної, можливості вибору підприємств при визначенні учасників відповідних проектів, тощо).

Слід відмітити, що Закон України «Про аудиторську діяльність» (№ 3125, 1993 р.) взагалі не містить розподілу аудиту на зовнішній і внутрішній. Цю прогалину доповнив Наказ Міністерства фінансів України № 1247 (2011 р.), який затвердив Стандарти внутрішнього аудиту [5], до сфери застосування яких увійшли (ст. 1.1): *аудит ефективності* (оцінка діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних і річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи; *фінансовий аудит* (оцінка діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку; *аудит відповідності* (оцінка діяльності установи щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном). Аналіз свідчить, що Стандарти внутрішнього аудиту у частині аудиту ефективності та аудиту відповідності вже корелюються із системою показників прогнозних і програмних документів економічного і соціального розвитку.

Тут доречно послатися на думку Р. Каплана та Д. Нортона, згідно з якою якщо фінансові показники можуть завести компанію в безвихідь, то що ж допоможе компанії процвітати? На це відповідь очевидна: оціните свою стратегію! Таким чином, всі цілі і показники збалансованої системи – і фінансові і нефінансові – повинні визначатися загальною концепцією компанії і її стратегією [6, с. 7]. Іншими словами, дієвість аудиту підприємства у значній мірі залежить від його зв`язку із стратегією розвитку діяльності даного

господарського суб`єкта, яка орієнтована на суспільні інтереси, що відображені у різнорівневих програмних документах економічного і соціального розвитку України.

Слід зазначити, що Міжнародні стандарти аудиту визначили внутрішній аудит як діяльність з оцінювання, яку здійснює внутрішня служба суб'єкта, до функцій якої входять перевірка, оцінювання й моніторинг адекватності та ефективності систем не тільки бухгалтерського обліку, а й внутрішнього контролю [7, с. 371]. На думку Ф.Ф. Бутинця, внутрішній аудит – це діяльність внутрішніх аудиторів, що здійснюється в інтересах суб'єкта господарювання і включає перевірку та оцінювання стану роботи підприємства та його структурних підрозділів працівниками, які входять до складу підприємства; він може розглядатись як невід'ємна частина загальної системи управлінського контролю, причому роль внутрішнього аудиту постійно розширюється шляхом доповнення його новими завданнями з оцінювання якості інформації, що надається управлінською інформаційною системою, оцінювання корисності методики аналізу інформації, що застосовується управлінським апаратом підприємства [8, с. 38].

Спеціалісти Національного банку України [9] визначають внутрішній аудит як незалежну, об'єктивну перевірка та надання консультацій з метою підвищення ефективності операцій банку (мета: досягти встановлених цілей шляхом забезпечення систематичного дисциплінованого підходу до оцінки та підвищення ефективності процесів внутрішнього контролю, управління ризиками та корпоративного управління). Та й Закон України «Про банки і банківську діяльність» вказує, що банки створюють службу внутрішнього аудиту – орган оперативного контролю спостережної ради банку.

Підкреслимо також, що перспективність створення аграрної системи постійного аудиту, дотримання технолого-екологічних вимог і стандартів господарювання визнала й Державна цільова програма розвитку українського села на період до 2015 року [10].

Таким чином, розвиток підсистеми внутрішнього аудиту сільськогосподарських підприємств, орієнтованої на стратегічні настанови держави та показники з програмних документів економічного і соціального розвитку – актуальна наукова і практична задач.

Список використаних джерел:

1. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Т. 2, Книга II: Процесс обращения капитала / К. Маркс и Ф. Энгельс. Изд.2-е, т.24. – М.: Госполитиздат, 1961. – 648 с.
2. Кірейцев Г.Г. Фінансовий менеджмент: [Навч.посіб.для студ.вищ.навч.закл.] / Кірейцев Г.Г. – 2-ге вид., перероб.та допов. – К.: ЦУЛ, 2002. – 495 с.
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, № 18, № 19-20, № 21-22, ст.144.
4. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.

5. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту. Наказ Міністерства фінансів України 04.10.2011 р. № 1247 // Офіційний вісник України від 11.11.2011 — 2011 р., № 85, стор. 91, стаття 3131
6. Каплан Роберт С. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей / Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон; Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. – 416 с.
7. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Пик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. - К.: ТОВ «ІАМЦАУ «Статус», 2004. – 1028 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник – 2-ге вид., перероб. та доп. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
9. Про схвалення Методичних рекомендацій щодо вдосконалення корпоративного управління в банках України: Постанова Правління Національного банку України 28.03.2007 № 98.
10. Про затвердження Державної цільової програми розвитку українського села на період до 2015 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 19 вересня 2007 р. № 1158 // Офіційний вісник України від 08.10.2007 - 2007 р., № 73, стор. 7, стаття 2715.

УДК 657.15

Ю.М. ГАЙДА,
магістрант кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ПРОБЛЕМАТИКА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ БАНКІВСЬКОГО КРЕДИТУВАННЯ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ

У ринковій економіці основним продуктом діяльності банківських установ є банківські кредити. Надання кредитів господарським суб'єктам і громадянам є однією з найважливіших функцій банків як спеціальних кредитних установ. Банківський кредит – необхідний стимул народного господарства без якого не можуть успішно функціонувати та розвиватися товаровиробники.

Проте, в сучасних умовах господарювання за нестійкої економічної, політичної ситуації країни, за несплатоспроможність кредитів підприємствами, комерційні банки з метою власного страхування, надають позику, чи кредитують суб'єктів господарювання під заставу їхнього майна або за умови страхування ризику непогашення кредиту.

Тому тема банківського кредиту підприємств є надзвичайно актуальною, особливо в умовах світової фінансової кризи, коли в економіці країни спостерігається спад виробництва, зменшення прибутків, банкрутства підприємств, тощо.

Проблеми та пошуки шляхів вдосконалення питань обліку кредитних операцій досліджували багато як вітчизняних так і іноземних вчених, таких як: Сутормінa В.М., Дмитренко П.А., Бутинець Ф.Ф., Дзюблюк О.В., Соломин С.К., Герасимович А.М., Д. Норкотт, М. Портер, Ю. Зайтц, Дж. Евантс та інших.

Закон України «Про банки і банківську діяльність» говорить, що банківський кредит- це будь-яке зобов'язання банку надати певну сусу грошей, будь яка гарантія, будь-яке зобов'язання придбати право вимоги боргу, будья-яке продовження строку погашення боргу, яке надано в обмін на зобов'язання боржника щодо повернення заборгованої суми, а також на зобов'язання на сплату відсотків та інших зборів з такої суми [1].

Сьогодні, при всіх умовах розвитку та прогресу людства, і досі не існує в науковій літературі єдиного визначення «банківських кредитних операцій». Так, наприклад группа науковців стверджують, що суть кредитних операцій полягає у проведенні сукупності дій, які пов'язані з наданням та погашенням банківських позик. Проте відповідно до Закону України «Про банки і банківську діяльність», кредитні операції полягають у розміщенні банками від свого імені, на власних умовах та на власний ризик залучених коштів юридичних осіб (позичальників) та громадян [1].

Прибутковість та успішна діяльність майже всіх банків залежить від ефективності його кредитної діяльності. Важливий інструмент управління, який відображує результати діяльності банку, його майновий і фінансовий стан, дотримання ним фінансової дисципліни при виконанні передбачених статутом операцій, стан і структуру його активів та зобов'язань фінансова звітність.

Відкритим питанням у кредитуванні на даний час є облік кредитів за термінами їх надання. Згідно з положенням НБУ «Про кредитування», існує строковий (короткостроковий, довгостроковий), відстрочений або пролонгований (кредит чи його частина, строк повернення якого подовжено до певної встановленої дати на прохання позичальника), прострочений (кредит, по якому закінчився строк повернення) та сумнівний до повернення.

Проблема сьогодення банківських кредитів, заключається в тому, що кількість відстрочених кредитів помітно збільшується, а в бухгалтерському обліку такий стан активів не відображається, оскільки операції з продовження строку дії договорів обліковується за такими ж рахунками з довгостроковой або короткострокової заборгованості відповідно до Плану рахунків банків України залежно від строку, що визначається від дати пролонгації договору до дати їх погашення. Тобто, у обліку відстрочені кредити зображуються як строкові, тим самим збільшений ризик несплачених кредитів приховується від осіб, бажаючих оцінити стан банку його ризики [2].

Забезпечення використання в бухгалтерському обліку рахунків пролонгованої заборгованості, раніше передбачалося складеним за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку планом рахунків банків України. Враховуючи приведені вище обгрунтування, слід зазначити, що дану методику потрібно удосконалювати відповідно до сучасного стану пропонованих банками кредитних послуг клієнтам та практичного досвіду банківського нагляду за діяльність банків.

Наступною проблемою є організація операцій з фізичними особами підприємцями, яких законодавство відносить до юридичних осіб. Дана ситуація аргументується обмеженість відображення в чинному плані рахунків банку операцій з різними групами позичальників. Так, при банківському кредитуванні як фізичних осіб-підприємців так і юридичних осіб використовуються один і той самий коефіцієнт резервування, незважаючи на те, що кредитування фізичних осіб-підприємців є куди більше ризиковим, так як:

– процедура перевірки достовірності даних таких позичальників значно складніша, тому що певна їх підприємницька діяльність може проходити і без печатки та відкриття банківського рахцнку;

– значно ускладнюється об'єктивна оцінка кредитоспроможності позичальника, через відображення фінансової діяльності за спрощеною системою;

– відсутня ліквідна застава, завдяки якій є здатність компенсувати кредит та відсотки за користування ним;

– діяльність фізичних осіб-підприємців має переважно тіньовий характер, оскільки перевірки, відповідних органів здійснюються значно рідше аніж суб'єктів господарської діяльності інших організаційно-правових форм [3].

Відтак спираючись на сьогоднішню ситуацію в Україні, а також на ситуацію щодо стану ліквідності значної кількості банків в країні, суспільство для відновлення довіри до банків буде намагатися отримати якомога більше інформації про їх діяльність. Цього можна досягнути, якщо запровадити методику обліку відстроченої заборгованості за кредитними операціями, передбачивши в Плані рахунків банків України рахунки для обліку пролонгованої заборгованості враховуючи термін її утворення; удосконалити та більше розширити облік кредитних операцій за термінами їх надання, отримання шляхом передбачення в Плані рахунків банків України рахунків для обліку короткотермінової (до 1 року), середньотермінової (від 1 до 3 років) та довготермінової заборгованості (більше 3 років). Також доречно буде більш розширити бухгалтерський облік кредитної заборгованості за термінами надання. Саме дані пропозиції здатні покращити сприйняття та аналіз діяльності банку, а згодом і відновити довіру клієнтів.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 12.12.2008 р. із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.
2. Скаско О.І. Удосконалення механізмів обліку кредитних операцій банку / О.І. Скаско // Банківська справа. – 2009. – № 19. – С. 430-433.
3. Микова М.С. Удосконалення механізму формування резервів на покриття можливих збитків від кредитних операцій банківських установ України / М.С. Микова // Банківська справа. – 2011. – №3. – С. 80-81.

УДК 657.1

А.І. ГЛУШАЧЕНКО,
аспірант кафедри бухгалтерського обліку,
Сумський національний аграрний університет

МІСЦЕ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

Якість забезпечення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах залежить від рівня його організації, розвитку ринкових відносин в Україні, специфіки діяльності та економічних зв'язків вітчизняних господарств з іноземними партнерами, методології та методики, усвідомлення менеджментом суті інформації для керівництва підприємництвом, що потребує розроблення облікової політики підприємства, яку адміністрація з головним бухгалтером визначає самостійно. Від сформованої облікової політики залежить не тільки ефективність керівництва порядком обліку, а й фінансово-господарською діяльністю підприємства та стратегією його розвитку на перспективу. Формування облікової політики сільськогосподарського підприємства є досить трудомістким і відповідальним процесом, адже з цим документом доведеться працювати не один обліковий період. Як цього вимагає від керівного персоналу підприємства виважений підхід до розробки та підтримки на належному рівні облікового процесу.

В умовах ринкової економіки зріс інтерес до практичного використання бухгалтерської інформації в галузі інвестування, збереження капіталу, відчуження, розподілу і приросту власності, визначення фінансових, податкових й інших ситуацій.

Організаційний етап облікової роботи є сферою безперервного розвитку діяльності облікового апарату підприємства, основною ознакою й головною функцією якої є відкриття, вивчення і класифікація інформації про господарську діяльність з метою її практичного застосування в процесі управління сільськогосподарським підприємством.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) і здійснюється згідно із законодавством – Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (розділ ІІІ)[1].

Поняття організації бухгалтерського обліку розкрито у коментарі до ст. 8 закону про бухгалтерський облік, де зазначено, що це – система дій, необхідних для побудови облікового процесу з метою отримання інформації про господарські операції, їх групування залежно від економічного значення та реєстрацію у відповідних регістрах, здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів. Призначення цієї системи – удосконалення й раціоналізація обробки економічної інформації, розподіл робіт між обліковими працівниками, раціональна організація праці. Вона є обов'язковою для кожного підприємства, оскільки без належно організованого

обліку неможлива ефективна господарська діяльність жодного підприємства.

У законі «Про бухгалтерський облік…» передбачається, що організація обліку на підприємстві є прерогативою самого підприємства, його керівників і спеціалістів, однак з цим не можна повністю погодитися. Організація обліку залежить від конкретних умов діяльності підприємства: обсягу облікових робіт; техніки організації та ведення обліку й облікової політики підприємства. Отже, ключовим моментом в організації облікової роботи є розроблення концепції облікової політики сільськогосподарського підприємства.

Однією із основних складових організації обліку на підприємстві є облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовується підприємством для складання й подання фінансової звітності[1].

Дослідники проблем облікової політики вітчизняні вчені М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинць, В.М. Жук, П.Є. Житній, Л.М. Кіндрацька, Н.М. Малюга, В.Г. Швець та зарубіжні – Р.А. Алборов, А.А. Єфремова, Н.П. Кондаков, С.А. Нікалаєва, М.Ю. Медведєв та інші.

При вивченні даної проблеми нами було виявлено, що метою облікової політики підприємства є створення незмінної інформаційної системи на певний проміжок часу, з урахуванням вимог чинного законодавства та інших факторів для забезпечення надійності та якості показників фінансової звітності. Це передбачає одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, рух грошових коштів, що є необхідним для забезпечення управління підприємством та інших користувачів економічної інформації і фінансової звітності підприємства.

Облікова політика як категорія набула поширення внаслідок формування ринкової економіки, розвитку різних форм власності, розширення міжнародних економічних зв'язків і наявності права вибору апарату управління підприємств та його реалізації у сфері організації обліку. Підприємствам надано право самостійно визначати облікову політику, а ступінь свободи в її формуванні обмежений державною регламентацією – вимогами Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку [2].

Таким чином визнано, що облікову політику формують головні бухгалтери з точки зору вимог фінансової звітності та практичності ведення поточного, фінансового і управлінського обліку на підприємстві. Що є одним з найважливіших стратегічних питань діяльності підприємства, яке за кордоном вирішується на рівні ради директорів. Тобто концепції, критерії, доцільність виділення центрів обліку і звітності, спрямування фінансових потоків погоджуються не в межах обліку і функціональних завдань бухгалтерії, а є стратегією розвитку бізнесу.

Державна політика щодо розвитку організації обліку враховує ступінь взаємодії міжнародних і національних стандартів обліку та звітності, вирішує питання щодо регламентації обліку, розробляє План рахунків, інструкцію до його застосування, сприяє підготовці облікових кадрів і проведенню наукових досліджень в сфері організації та здійснення бухгалтерського обліку, забезпечення методичною інформацією, керує процесом уніфікації форм

первинних документів та форм організації і ведення бухгалтерського обліку.

Інша сфера облікової політики є використання принципів, методів, правил і процедур, умовних узгоджень, визначених керівництвом підприємства й використаних та відображених у фінансовій звітності за обліковий період. Облікова політика на рівні підприємства розкриває ступінь його свободи в дотримання загальноприйнятих облікових принципів визначених на рівні держави. Про це зазначається у МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності» [3].

Забезпечення ефективного використання облікової політики вимагає розробки та обґрунтування теоретичних засад її формування та реалізації з урахуванням зарубіжного досвіду, наявних теоретичних розробок, історично сформованих особливостей національної системи бухгалтерського обліку.

Вивчаючи сучасні погляди на дане питання необхідно відмітити, що облікова політика традиційно зберігає пріоритет держави і підпорядкована економічній політиці, під якою розуміють вибір конкретних методик розкриття економічного змісту господарських операцій та чинників господарського життя [4, с. 52]. Облікову політику можна розглядати, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого — як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності.

Наказ про облікову політику підприємства можна розділити на три розділи, кожен з яких включає в себе кілька елементів:

1. Організаційно-технічний розділ в якому зазначають, організація облікової роботи, облік у підрозділах, систему і План рахунків бухгалтерського обліку, форму бухгалтерського обліку, застосовування форми первинних облікових документів, перелік осіб, що мають право підпису первинних документів, графік і правила документообігу, номенклатура обліку матеріальних цінностей, порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань і т. п;
2. Способи (методологія) ведення бухгалтерського фінансового обліку;
3. Способи ведення бухгалтерського обліку для цілей оподаткування.

До основного змісту наказу Про облікову політику можуть додаватися положення про бухгалтерську службу, посадові інструкції працівників бухгалтерії, перелік матеріально-відповідальних осіб, перелік підзвітних осіб, об’єкти обліку витрат, об’єкти калькуляції, методика калькулювання собівартості основних видів сільськогосподарської продукції і т. п.

Отже, в сучасних умовах є необхідним переосмислення місця облікової політики в процесі організації обліку та управління підприємством. Саме управлінська спрямованість облікової політики має подальший розвиток, оскільки повною мірою може впливати на процеси ведення фінансово-господарської діяльності підприємства.

За своїм призначенням облікова політика значно ширше поняття, ніж власне складова організації обліку, її можна назвати системою управління

обліком, вона ґрунтується на засадах фінансового й управлінського обліку, має управлінську спрямованість і є одним із напрямів розвитку обліку як науки.

Облікові працівники підприємства повинні не тільки керуватися основними принципами і методами обліку та фінансової звітності, а й брати участь у розробці стратегічних управлінських рішень. Такі, на нашу думку, основні шляхи, що забезпечать реалізацію у господарській практиці конкретного сільськогосподарського підприємства принципів та можливостей облікової політики і забезпечать в свою чергу захист інтересів власника підприємства.

Список використаних джерел:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.zakon4.rada.gov.ua
2. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: Підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / За ред. Ф.Ф. Бутинця. — 4-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 528 с.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 1997 / Пер. З англ.; За ред. С. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.
4. Сухарева Л., Дмитренко И. Внутренний аудит: организация и методология: Научно-практическое пособие. – Донецк, 2000. – 75 с.
5. Андрющенко Г. Актуальні питання формування облікової політики підприємств / Г. Андрющенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 10-14.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.

УДК 657.1

Н.О. ГОЛУБ, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Таврійський державний агротехнологічний університет

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ ЕКОЛОГІЧНИХ РІШЕНЬ

Ринкові відносини в країні ставлять перед виробництвом якісно нові завдання у сфері природокористування. Стосовно до сільського господарства практично будь-яке економічне рішення має й екологічний аспект. В умовах орієнтації виробництва на нові, екологічно безпечні технології, необхідне дослідження управлінських можливостей на етапі числення одного з найважливіших показників - собівартість одиниці продукції. Собівартість є одним із визначальних факторів рівня обсягу виробництва, прибутку і ціни. Тому від

правильності розрахунку цього показника залежить і правильність прийняття рішень про виробничу діяльність.

Управлінські рішення з приводу виробництва приймаються на основі обсягу достовірної, релевантної (корисної) інформації, що у більшій частині надає бухгалтерський облік. Формування і використання облікової інформації взаємозалежно з технологічними й організаційними особливостями виробничого процесу.

При екологічному виробництві особливістю є залучення у виробничий процес якісно нових, у першу чергу біологічних факторів. Тобто, базуючись на принципах системного, комплексного аналізу взаємодії факторів у таких складних системах як агробіоценоз, агроландшафт і, нарешті, агропромисловий комплекс якісно розширює виробничі можливості.

Бухгалтерський облік як основного постачальника даних про факти господарського життя варто орієнтувати безпосередньо на виробничий процес, інформацію про інфраструктуру, формування знань про можливості впливати на екологічнє становище.

З боку бухгалтерського обліку у даному випадку вдалим може бути включення у систему обліку витрат елементів економічного аналізу, розширених за рахунок прийомів енергетичного аналізу, що дозволяє більш чітко вказати на перевитрату ресурсів. При цьому доцільно відображати не тільки фактичні дані про показники діяльності підрозділів, але і результати аналізу відхилень від планових параметрів [3].

Застосовувані сьогодні методи формування витрат одиниці продукції мають потребу в удосконаленні і більшій адаптації до умов ринкової економіки. Необхідно відзначити, що актуальним є не точність самого показника, а правильність і можливості самих облікових процедур по розподілу і обчисленню витрат на одиницю продукції. Пошук варіантів розподілу витрат необхідний також для рішення питань про асортимент, структуру виробництва.

Точні дані про собівартість необхідні для оцінки запасів матеріальних цінностей, етапів технологічного процесу, незавершеного виробництва. Це особливо актуально при виробництві рослинницької продукції, де великий обсяг незавершеного виробництва, власні насіння використовуються у наступному виробничому циклі, а продукція виходить після закінчення практично річного періоду.

Наявність декількох видів продукції, отриманих у результаті єдиного виробничого циклу, ставить задачу пошуку найбільш коректного способу розподілу витрат між ними. Це особливо важливо в умовах ринку, коли кожен продукт може стати товаром і необхідно знати, у що він обходиться, порівнювати рентабельність виробництва окремих продуктів.

Оскільки математично собівартість обчислюється шляхом розподілу загальної суми витрат за об'єктами обліку на кількість одиниць продукції, то необхідно так будувати обліковий процес, щоб забезпечити включення в розрахунок усіх витрат і видів продукції.

При поділі витрат по деяких видах продукції у зерновиробництві (насіння, солома) може бути використаний метод виключення витрат. Наприклад, при

обчисленні собівартості насіння з витрат по його одержанню виключається вартість соломи.

У більшості випадків продукцію, що виключається, оцінюють за ціною можливої реалізації. Однак у цьому випадку необхідно врахувати, що чиста вартість реалізації віднімається з витрат спільного виробництва до їхнього розподілу між спільно виробленими продуктами без корегування сум на величину чистого прибутку. Тому, щоб уникнути перекручування собівартості продукції, що калькулюється, необхідно виторг зменшити на величину надбавки на прибуток і отриманий результат відняти з обсягу витрат спільного виробництва. Щоб уникнути помилок, краще використовувати цей прийом для продукції з незначною питомою вагою в загальному обсязі виробництва [2].

При вище вказаному методі рівень собівартості насіння залежить від обсягу і способу оцінки продукції, що виключається. В умовах ринку необхідно враховувати таку особливість цього методу. При реалізації побічної продукції отриманий виторг знижує витрати по основній продукції.

Крім розглянутого методу виключення витрат застосовується розподіл витрат на основі співвідношення вартостей продукції за ціною реалізації. На практиці механізм розрахунку такого співвідношення ідентичний механізму розподілу витрат на основі коефіцієнтів. Відмінність застосовуваного сьогодні методу полягає лише у тім, що коефіцієнти не визначені законодавчо, оскільки не існує єдиних державних закупівельних цін.

Спроба закріпити в Методичних рекомендаціях із планування, обліку і калькуляції витрат у сільському господарстві визначення собівартості сполучених видів продукції через співвідношення цін, може бути виправдана тим, що сьогодні ринок сільськогосподарської продукції прийнято вважати ринком сталої конкуренції, де окремі виробники сприймають ціну як даність. Але в умовах виробництва нового продукту, коли виробник здатний впливати на рівень ціни спроба визначити собівартість сполучених видів продукції через співвідношення цін призводить до порушення причинно-наслідкових зв'язків, оскільки в основу ціни кладеться вартість, а не навпаки. Виробництво екологічно чистої продукції є саме таким. У сьогоднішніх умовах ціна є гнучким інструментом виробничої політики підприємства. Ринкові ціни виражають інтереси споживача, і тому диференційовані в залежності від якості продукції. При зниженні якості продукції різко знижується і ціна, причому динаміка цін ніяк не зв'язана з динамікою витрат на виробництво низькоякісної продукції.

Включення до сівозміну багаторічних трав при екологічному виробництві служить одним з основних засобів підвищення родючості ґрунту. Тому, частина витрат по обробленню багаторічних трав повинна відноситися на поліпшення родючості і визначених часток включатися у собівартість продукції ряду наступних культур. Пропорції розподілу зазначених витрат на вирощувану продукцію і на збагачення ґрунту мінеральними речовинами повинні встановлюватися на підставі нормативних розрахунків із залученням матеріалів ґрунтового аналізу.

Важливо відзначити, що за результатами досліджень встановлено, що азот бобових рослин використовується першою розташовуваною після них культурою на 25 %, другою на 15 %. Інша частина переходить до складу гумусу. На основі актів витрати мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, розрахунків агрономів, необхідно накопичувати ці дані у натуральному і грошовому вираженні по полях сівозміни в аналітичному обліку у складі незавершеного виробництва. Причому частина вартості добрив, що переходить до складу гумусу повинна відображатися у відомості по обліку капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення у складі витрат по підвищенню ґрунтової родючості. Облік витрат на організацію сівозміни необхідно списувати на собівартість вирощуваних культур протягом шести (шестипільна сівозміна) років, з огляду на рахунку витрат майбутніх періодів.

Подібна організація обліку і розподілу витрат буде сприяти більш об'єктивній оцінці економічної ефективності заходів щодо екологізації виробництва.

На практиці, для спрощення обліку укрупнюють об'єкти обліку витрат. Наприклад, не розподіляються в обліку види мінеральних добрив, органіка і ядохімікати, що відображаються загальною статтею.

У силу біологічного походження продукції зерновиробництва практично неможливо визначити ступінь впливу людини і природи на створення того чи іншого виду продукції. Для того, щоб врахувати ці особливості й об'єктивно розподіляти загальні технологічні витрати на базі незалежної основи доцільно використовувати енергетичну цінність продуктів.

Організація калькулювання собівартості продукції повинна бути нерозривно пов'язана з особливостями технології виробництва. Для комплексних виробництв характерно багатостадійний, поетапний вплив на предмет праці. Те, що при зерновиробництві ми маємо справу з живим організмом, у силу біологічних особливостей розвитку якого виробничий процес розтягнуть відповідно до періоду вегетації, дозволяє зробити висновок про необхідність використання попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості [2].

Який би не був обраний метод обчислення собівартості доцільно розподіляти тільки ті витрати, що дійсно пов'язані з виробництвом декількох видів продукції. Тому, перед тим як піддавати їх умовному розподілу, необхідно локалізувати витрати за видами продукції, тобто виділити ті з них, які можна врахувати по окремих об'єктах калькуляції прямо, без застосування будь-яких прийомів умовного розподілу.

Побудова обліку, що дозволяє обґрунтовано розподіляти витрати по окремих видах продукції в умовах роботи з нових, екологічних технологій, дає можливість не тільки одержувати більш точні дані про собівартість продукції, що калькулюється, але і керувати факторами, що роблять вплив на її рівень і економічну ефективність використання виробничих ресурсів.

На основі вже розроблених методик необхідно ввести у систему управлінського обліку показники, які формують інформацію про якісні характеристики земель сільськогосподарського призначення.

Список використаних джерел:
1. Про охорону природного навколишнього середовища: Закон України від 25.06.1991 р. № 1264-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1264-12.
2. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік / С.А. Голов, В.І. Єфименко. – К.: Автоінтерсервіс, 1996. – 544 с
3. Ференци Т. Рынок земли в странах с переходной экономикой [Электронный ресурс] / Т. Ференци. – Будапешт: Университет Корвинуса, 2005. – Режим доступа: http:www.basias.wisc.edu.
4. Лахтіонова Л.А. Фінансовий аналіз сільськогосподарських підприємств: Навч. посіб. / Л.А. Лахтіонова; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2004. – 368 с.

УДК 657.6

Т.Є. ДЕМ'ЯНЕНКО, *економіст*
відділу кредитування, страхування і фінансів підприємств,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

НАПРЯМИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Проблематика аудиту діяльності сільськогосподарських підприємств виникає через недосконалість методології галузевого бухгалтерського обліку в Україні.

На практиці аграрні підприємства у своїй діяльності відчувають і враховують вплив біологічних законів, бо вони мають справу з природно-кліматичними факторами та технологіями виробництва, в яких приймають участь живі організми. Саме цим і пояснюється потреба в іншій системі управління процесами галузевого виробництва та в розвитку галузевого обліку.

Процесам суспільног відтворення засобів життєдіяльності та питанням системного облікового їх відображення для ефективного управління завжди слід приділяти достатню увагу. Наведена вимога зумовлена тим, що економіка будь-якої країни є основою її господарського життя, а національна система обліку - інформаційною базою управління нею. Історія їх розвитку засвідчила, що після набуття виробництвом порівняно досконалої товарної форми і економіка, і облік розвиваються синхронно. На даному етапі в здійсненні заходів щодо реформування обліку досягнуто мінімальних результатів. Упровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у практику обліково-аналітичного сервісу управління, що відбувається разом із застосуванням ринкових механізмів, не підтвердило настання поліпшення менеджменту і процвітання аграрної економіки.

Хочеться відмітити, що в системі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності діють кілька вузько спеціалізованих стандартів, які в окремих професійних виданнях озвучені як галузеві. Стосовно обліку в сільському господарстві виділено окремий стандарт МСБО 41 «Сільське господарство».

Проте, слід визнати, що в цьому документі, йдеться про специфічний облік окремих об'єктів, тоді як галузеві стандарти мають встановлювати методологічні засади організації бухгалтерського обліку на підприємствах окремих галузей.

Успішність фінансово-господарської діяльності підприємств, що функціонують в економічній системі взаємовідносин, значною мірою зумовлюється взаємною довірою, яка ґрунтується на основі достовірної інформації про цю діяльність, що забезпечується надійним аудитом. Аудит - це перевірка публічної бухгалтерської звітності підприємств з метою встановлення достовірності обліку і фінансової звітності, законності та доцільності господарських операцій, виробничих процесів, організаційного стану обліково-аналітичної системи і внутрішнього контролю, їх повноти, відповідності чинному законодавству та професійним стандартам як основи проведення оцінки фінансового стану суб'єктів підприємництва і виявлення можливостей їх покращення шляхом надання консультаційних послуг з обліково-аналітичних, фінансово-економічних та правових питань.

Здійснення неупередженої, документально підтвердженої оцінки господарської діяльності підприємств, одержаної внаслідок її професійного дослідження із застосуванням спеціальних способів і прийомів, вироблених наукою і практикою про господарський контроль є завданням аудиту як сфери самостійної комерційної діяльності. Взаємопов'язані економічні та технологічні сторони функціонування підконтрольної системи, стан якої оцінюється за кількісними і якісними параметрами з метою надання висновку заінтересованим користувачам інформації є об'єктом аудиторської діяльності.

Вдосконалення форм та методів проведення аудиту відбувається постійно, враховуючи зміни в економічному житті суспільного ладу, держав та окремих підприємств. Цей процес є перманентним і забезпечується дослідженнями та розробками вчених і практиків як країн традиційної ринкової економіки, так і молодих країн, що розвиваються. Це збагачує теорію і практику аудиту, що дозволяє встановлювати міжнародні стандарти проведення цієї діяльності та розвивати її спеціальні галузі та орієнтацію на актуальні проблеми, що виникають в окремих країнах.

Крім констатації достовірності даних обліку і фінансового стану, для українських підприємств аудит повинен розкривати і перспективи розвитку. Це визиває необхідність посилення аудиту як консалтингу, тому акцент орієнтації аудиторської діяльності зміщується у бік аналізу та оцінки господарської діяльності, виявлення притаманних їй ризиків. У зв'язку із цим аудит має відображати у своїх висновках оцінку не лише рівня достовірності і досконалості обліково-аналітичної, сфери стану внутрішнього контролінгу і правового режиму здійснюваних операцій, а й професійно-кваліфікаційний

рівень управління, що забезпечує успішність діяльності підприємства у галузевому вимірі. Тобто аудит має опиратись не лише на спеціальні обліково-аналітичні знання, а й на галузеві знання сфери функціонування підприємства. Якщо раніше вихідною базою для підготовки аудиторського висновку була звітність підприємства і виявлені загрози ризиків, то тепер в об'єкт аудиторського дослідження включають також процеси на підприємстві, середовище, яке його оточує і потенціал антикризової стійкості.

Зазначені обставини зумовлюють формування в Україні власної концепції аудиту, що ґрунтується на загальновизнаних принципах, але має свої особливості. Аудит безумовно ґрунтується на звітності підприємства, але має розглядати її у нерозривному зв'язку зафіксованих параметрів з умовами його функціонування в існуючому зовнішньому економічному середовищі. Сам аудит не обмежується аналізом окремих статей звітності, абстрактно від причинно-наслідкових процесів, а сприймає їх з врахування реальної специфіки економічного середовища, конкурентності, ринкової кон'юнктури та рівня адаптивності підприємств до реальних умов діяльності.

Будова вітчизняного аудиту відповідає вимогам Міжнародних стандартів аудиту, які переслідують цілі уніфікації аудиторської діяльності в міжнародному масштабі, з одночасним відпрацюванням власних методичних компонентів: концепції (теоретичної основи аудиторських вимог до порядку здійснення, оформлення, оцінки достовірності інформації, втілених у стандартах аудиту); постулатів (положень, які приймаються як істинне до того часу, доки не буде доведене інакше); фіксованих стандартів та принципів.

Особливістю вітчизняної моделі аудиту є те, що сам алгоритм його проведення здійснюється на поетапній основі в послідовності від загального до окремого: від оцінки стратегії підприємства в умовах існуючих реальних зовнішніх чинників, об’єктивних та суб’єктивних фінансових ризиків до оцінки фактичного стану справ у господарській діяльності, механізмів управління і внутрішнього контролю. Особливо необхідно звертати увагу на дію чинників природно-кліматичного характеру (адаптивності технологій тощо), які істотно впливають на результати господарської діяльності в аграрному секторі. Це дозволить включати у аудиторський висновок не лише характеристику фактичних результатів, але й визначати втрачені підприємством можливості, наявні резерви та перспективи розвитку, що мають консультаційне значення.

УДК 657.47:640.4

О.М. ДОМБИК, *аспірант кафедри бухгалтерського обліку,*
Львівська комерційна академія

КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ГОТЕЛЬНИХ ПОСЛУГ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

У сучасних кризових умовах господарювання для підприємств готельно-ресторанного бізнесу одним із важливих показників рентабельності є ефективно організована система обліку витрат та калькулювання собівартості основних і

додаткових готельних послуг.

У собівартості, як узагальненому економічному показнику знаходять своє відображення всі сторони діяльності підприємства: рівень організації виробництва та праці; ступінь використання потужностей; економність використання матеріальних і трудових ресурсів та інші умови й фактори, що характеризують діяльність суб'єкта господарювання.

На підприємствах готельно-ресторанного бізнесу витрати класифікуються одночасно за статтями калькуляції та частково за економічними елементами. Групування витрат за калькуляційними статтями відображає їх склад у залежності від напряму витрат і місць їх утворення. Перелік і склад статей калькулювання собівартості послуг встановлюється готельним підприємством самостійно [1].

Залежно від технології та різновиду послуг, які надаються підприємствами готельно-ресторанного бізнесу об'єктами калькулювання можуть бути: одна ліжко-доба; один номер (комплекс номерів); за окремими процесами, стадіями, переділами; видами робіт, послуг за центрами відповідальності. Відповідно калькуляційною одиницею для досліджуваних підприємств є готельна послуга.

Вибір об'єктів калькулювання повинен здійснюватись з огляду на облікові ознаки та бути пов'язаним з групуванням витрат в аналітичному обліку. Крім того, з метою надання системі менеджменту необхідної інформації для прийняття управлінських рішень, вибір об'єктів калькулювання повинен забезпечувати належний контроль за використанням ресурсів і величиною прямих витрат, накладних витрат, за обґрунтованим розподілом загальновиробничих витрат на об'єкти калькуляції, за порівнянням складових планової та фактичної собівартості. Калькулювання собівартості послуг проводиться на різних етапах управління готелем і, відповідно, з використанням різних способів збору та підготовки інформаційної бази складається планова, нормативна і фактична калькуляція.

Собівартість одиниці послуг є основою розрахунку цін на проживання у готелі. Планування собівартості поєднано з трудомісткими розрахунками витрат за кожною калькуляційною статтею як зазначає Ю.В. Карпенко [1]. Результати дослідження показують, що значна кількість підприємств готельно-ресторанного бізнесу визначає лише фактичну собівартість послуг.

На наш погляд, для калькулювання готельних послуг доцільною є виробнича собівартість, яка включає в себе всі понесені виробничі витрати – прямі витрати структурних підрозділів, розподілені витрати інших (не основних) підрозділів. Тому облік витрат готельних послуг може бути побудований за структурними підрозділами (центрами відповідальності та центрами витрат), які враховують організаційну структуру підприємства.

Витрати підрозділів готелю, що надають різні послуги, і виконують різні роботи при наданні цих послуг (номерний фонд, ресторан, бар, готельний транспорт, басейн, пральня тощо), обліковуються на субрахунках рахунку 23 "Виробництво" за кожним видом замовлення, за кожним видом номерів (люкс, напівлюкс, стандарт тощо), за статтями калькуляції та місцями надання послуг, за місцями виникнення витрат й за центрами відповідальності.

Вартість послуг, наданих цими підрозділами для інших підрозділів готелю, визначають, виходячи з суми витрат, що фактично склалася в міру виконання вказаних робіт (послуг), відносяться на відповідні рахунки обліку витрат діяльності або виробничих витрат [4].

Загальновиробничі витрати готелів обліковують на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Вони підлягають щомісячному розподілу між об'єктами обліку витрат на основі одного з методів розрахунку з метою виявлення найточнішої собівартості об'єкта обліку витрат, які розглядають у своїй роботі П.О. Куцик і О.М. Мазуренко [2].

За результатами проведеного дослідження для документального забезпечення калькулювання собівартості готельних послуг нами запропоновані калькуляційні картки, які враховують особливості діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу та дозволяють розраховувати виробничу і повну собівартість наданих готельних послуг, визначати суму відхилення фактичної собівартості від планової за центрами витрат та центрами відповідальності, за статтями калькуляції. Застосування таких первинних документів дозволить підвищити рівень інформаційного забезпечення в управлінні витратами.

Вибір методу калькулювання собівартості готельних послуг має забезпечувати систему управління достовірною й оперативною інформацією для потреб адекватної політики ціноутворення.

Список використаних джерел:

1. Карпенко Ю.В. Формування собівартості готельних послуг: галузеві особливості та чинники впливу / Ю.В. Карпенко // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – 2012. – № 1(52). – С. 189-193.
2. Куцик П.О. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства: монографія / П. О. Куцик, О.М. Мазуренко. – Львів: Видавництво «Растр-7», 2014. − 288 с.
3. Романенко В. Інформаційне забезпечення управління витратами / В. Романенко, І. Калініченко // Актуальні проблеми економіки України. – 2008. – № 3. – С.13-15.
4. Чабанюк О.М. Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг / О.М. Чабанюк // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – Сер. «Економічні науки». –2012. – Вип. 9 (3). – С. 426-432.

УДК 657.6

Т.Є. ДУГАР, *к.е.н., доцент,*
доцент кафедри організації обліку та аудиту,
Полтавська державна аграрна академія

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ТА РОЗВИТОК СУЧАСНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

Наділений багатогранними характеристиками аудит (як вид практичної діяльності, як напрям наукових досліджень, як інформаційна система) визначається управлінцями об'єктивною необхідністю, що обумовлена недосконалістю законодавства, податкової та інших регулюючих систем.

Оскільки основну роль у встановленні та забезпеченні дотримання нормативних вимог на ринку аудиту України покладено на Аудиторську палату України, саме цей орган несе відповідальність за регулювання аудиторської професії у такий спосіб, щоб гарантовано забезпечити дотримання інтересів суспільства в цілому, зокрема в аспекті контролю діяльності суспільно значущих суб'єктів. Для цього АПУ прискіпливо контролює тих суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту для суб'єктів суспільного значення.

На відміну від держав світу, що функціонують в умовах ринкової економіки вже тривалий час, в Україні становлення аудиту як системи незалежного контролю на сьогодні ще перебуває на стадії розвитку та характеризується певними недоліками, помилками та суперечностями.

Формування нових змін, які відбуваються в законодавстві України під впливом європейської інтеграції, повинні допомогти в аудиторській практиці створити незалежні та об’єктивні відносини між ланками влади та суб’єктами підприємницької діяльності. Запорукою прозорої системи контролю в державі рекомендуємо запровадити зміни в сфері аудиторства, через розвиток аудиту адміністративної діяльності держави та розвиток налагодженого внутрішнього аудиту, як незалежного суб’єкта контролю.

Найбільш вагомі дослідження з аудиту адміністративної діяльності висвітлені в працях, таких відомих зарубіжних дослідників, як Т. Англерід, В. Райтерсвард, З. Гашем, В. Костелло, К. Полліт, Х. Гірре, Д. Лонсдейл та ін.

INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions) є міжнародною професійною організацією, що об'єднує вищі органи фінансового контролю (ВОФК) країн, які є членами Організації Об'єднаних Націй. INTOSAI була створена у 1953 році, наразі до її складу входять ВОФК 189-ти країн світу, ще 4 ВОФК є асоційованими членами організації. Рахункова палата України є повноправним членом INTOSAI з 1998 року.

Основним завданням INTOSAI є надання аудиторам усього світу можливості обміну інформацією, що становить спільний інтерес, інформацією щодо сучасних напрацювань у сфері аудиту та застосування професійних стандартів і найкращих методологій. INTOSAI декларує сприяння кращому державному управлінню шляхом заохочення ВОФК до сприяння урядам у вдосконаленні їх діяльності, підвищення прозорості бюджетної сфери, забезпечення підзвітності, боротьби з корупцією, сприяння кваліфікованому та ефективному використанню державних ресурсів на користь народів.

Серед українських фахівців питанням аудиту адміністративної діяльності займалися А. Чемерис, Р. Рудницька, М. Лесечко, М. Баріниа, І. Стефанюк, В. Черепанова, А. Мамишев, В. Поліщук, В. Соколовська та інші. Дослідження з цієї проблематики освітлено й російськими авторами: Л. Приходьченко, С. Левицькою, А. Сауніним, Е. Івановою, С. Рябухіним, М. Мельником, С. Клімантовим та іншими.

У результаті еволюційного розвитку державного фінансового контролю стандартами аудиту INTOSAI було визначено, що повний обсяг державного контролю реалізується через дві форми контролю:

– фінансовий аудит правильності та відповідності (regularity audit);

– аудит адміністративної діяльності (performance audit) [1].

При цьому фінансовий аудит правильності та відповідності включає:

а) аналіз та підтвердження показників фінансової звітності державних органів, включаючи експертизу та оцінку законності фінансових операцій та правильності ведення бухгалтерського обліку;

б) перевірку фінансової системи та господарських операцій, включаючи перевірку дотримання норм законодавства і статутної діяльності об'єкту аудиту;

в) дослідження адекватності адміністративних рішень, прийнятих органами управління;

г) оцінку надійності внутрішнього контролю та якості внутрішнього аудиту.

Предметом аудиту адміністративної діяльності є виконання програм та діяльність держави, а не витрати або фінансова звітність органів державної влади та місцевого самоврядування. У цьому сенсі оцінка програм може розглядатись як один з інструментів аудиту адміністративної діяльності. На відміну від фінансового аудиту правильності та відповідності, який асоціюється з підзвітністю та відповідальністю, при організації аудиту адміністративної діяльності не застосовують спрощені та формалізовані методи. Ця дослідницька робота вимагає особливих здібностей аналітичного і логічного мислення, а також здатності орієнтуватись у галузі державного управління та регіонального адміністрування [2].

Більшість країн перейшли на аудит адміністративної діяльності через потреби в:

– підвищенні результативності та і ефективності державного фінансового контролю;

– покращенні діяльності органів виконавчої влади і інших органів, які використовують у своїй діяльності державні ресурси;

– необхідністю збільшення прозорості діяльності виконавчих органів влади і інших розпорядників коштів та викорінювання корупції;

– визначенні персональної відповідальності за рішення, що приймаються, в державних органах.

Крім того, проведення аудиту ефективності є незалежною, ефективною і об'єктивною оцінкою діяльності виконавчих органів влади і інших органів, що використовують державні кошти.

Система внутрішньогосподарського контролю первісно існує на будь-якому підприємстві, питання тільки в тому, в якому вигляді і наскільки вона ефективна. Організацію внутрішньогосподарського контролю покладено на керівника підприємства. Крім того, головний бухгалтер разом з керівником підприємства несе відповідальність за порушення правил і положень, що регламентують здійснення обліку та складання звітності, тому він також здійснює функції контролю на підприємстві особисто і через працівників бухгалтерії.

Робота внутрішніх аудиторів за своєю суттю – це виконання частини функцій керівництва підприємства. Служба внутрішнього аудиту відповідає перед керівництвом підприємства за ефективне функціонування та удосконалення системи бухгалтерського обліку, достовірність фінансової й оперативної інформації, дотримання українського законодавства.

Мета внутрішнього аудиту – сприяти ефективному виконанню завдань і цілей, задля яких функціонує підприємство. Необхідно систему внутрішнього аудиту будувати на широкому просторі із залученням власних експертів, професійних бухгалтерів та аудиторів, які вже працюють безпосередньо на даному підприємстві або залучені зі сторони, що дозволить розвивати за сучасних умов дану службу, як незалежний орган в регулюванні ринкових відносин діяльності будь-якого підприємства спільно із державою.

В зовнішній незалежний аудит рекомендувати поняття адміністративного аудиту, як неупередженого контролера щодо дії фіскальних органів влади та інтересів власників підприємства, які повинні збігатися в налагодженому законодавстві.

Належний внутрішній аудит має фіксувати та відслідковувати дотримання суб'єктами контролю вимог чинних законодавчих і нормативних актів щодо ефективності та цільового використання бюджетних або власних коштів, збереження майна, правомірність та ефективність використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, достовірності бухгалтерського обліку і звітності.

Налагоджені адміністративно-правові відносини, як провідний чинник змісту механізму адміністративно-правового регулювання запобігання та протидії корупції - це суспільні відносини, які виникають в сфері реалізації публічної виконавчої влади та зосереджують всі основні напрями дії органів державної виконавчої влади, включаючи реалізацію їх управлінських, правоохоронних і право-забезпечувальних функцій та становлять собою форму соціальної взаємодії суб'єктів права у сфері запобігання та протидії корупції на підставі норм адміністративного права та об'єднаних дій внутрішнього аудиту підприємства та адміністративного аудиту держави – нададуть змогу діяти розвинутим ринковим відносинам в Україні.

Список використаних джерел:

1. Стандарти з аудиту INTOSAI, новий переклад, підготовлений для Рахункової палати України Проектом TASIS «Аудит державних фінансів». [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. - Режим доступу до документу: http://www.ach.gov.ru/ru/intosaikni/dockni/399/
2. Стефанов С.Є. Аудит ефективності – закономірності виникнення та перспективи розвитку / С.Є. Стефанов // Збірник всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту» / за заг. ред. проф. В.Д. Базилевича. – К., 2009. – 439 с.

УДК 657.371.1(476)

О.А. ЖАРИКОВА, *м.э.н.,*
старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и контроля в АПК,
Гродненский государственный аграрный университет,
г. Гродно, Республика Беларусь

ПОРЯДОК ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Наиболее действенным приемом фактического контроля операций с основными средствами выступает проведение их инвентаризации. При правильном подходе к проведению инвентаризации основных средств, возможно не только проверить соответствие учетных данных и фактического наличия, но и правильность принятия объектов основных средств к учету, наличие необходимой правильно-оформленной документации и пр. В данной статье рассмотрены особенности проведения инвентаризации основных средств в Республике Беларусь.

На основании ст.13 Закона РБ 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон) субъекты хозяйствования обязаны проводить инвентаризацию: при реорганизации или ликвидации организации; перед составлением годовой отчетности; при смене материально ответственных лиц; при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества; при возникновении чрезвычайных ситуаций; в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь (п.2 ст. 13 Закона).

Периодичность проведения инвентаризаций основных средств, а также сроки ее проведения перед составлением годовой отчетности указаны в пп. 7,8 Инструкции № 180, где оговорено, что инвентаризация основных средств проводится не реже одного раза в год, но не ранее 1 ноября.

Количество инвентаризаций, конкретные сроки их проведения, перечень инвентаризируемых активов руководитель организации определяет самостоятельно, что должно быть закреплено в учетной политике предприятия.

Для проведения инвентаризации приказом руководителя создаются инвентаризационные комиссии.

Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц. Материально ответственные лица дают расписки в том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на основные средства сданы в бухгалтерию или переданы инвентаризационной комиссии и все активы, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

В первую очередь следует определить категорию инвентаризируемых активов. Так в соответствии с законодательством Республики Беларусь организацией в качестве основных средств принимаются к бухгалтерскому учету активы, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении соответствующих условий признания (п.4 Инструкции № 26).

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Основное средство, находящееся в собственности нескольких организаций, отражается в каждой из этих организаций как основное средство в соответствующей доле (части первая и пятая п.6 Инструкции № 26).

Основные средства отражаются в бухгалтерском учете на счете 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости на основании акта о приеме-передаче основных средств, составленном по форме, приведенной в приложении 1 к постановлению Минфина РБ от 22.04.2011 № 23.

До начала инвентаризации основных средств необходимо проверить:

1) наличие и состояние актов приема-передачи основных средств, инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;

2) наличие и состояние технических паспортов, документов на правообладание или пользования основными средствами, другой технической документации;

3) наличие документов на основные средства, которые организацией сданы или взяты в аренду (лизинг), пользование или на хранение. Если такие документы по каким-либо причинам отсутствуют, то необходимо обеспечить их получение или оформление (часть первая п. 34 Инструкции № 180);

4) наличие документов, подтверждающих обязательную регистрацию основных средств, их сертификацию и т.п.

Следует иметь ввиду, что до подтверждения факта обязательной регистрации (сертификации) активы учитываются на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» и основными средствами не признаются (п. 4 Инструкции № 26).

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и оформляет опись согласно приложению 6 к инструкции №180 (п. 35 Инструкции № 180) не мене чем в двух экземплярах.

При выявлении не принятых на учет объектов, а также объектов, по которым в учетных регистрах отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, необходимо составить отдельные инвентаризационные описи и включить в них недостающие и правильные сведения, а также технические показатели по этим объектам.

Инвентаризационные описи подписываются всеми членами комиссии и материально-ответственным лицом, который дает расписку в том, что инвентаризация проведена при его присутствии и основные средства приняты на его ответственное хранение.

В случаях выявления расхождений от учетных данных при инвентаризации основных средств составляются сличительные ведомости приложению 20 к Инструкции № 180. По каждому случаю выявленных расхождений инвентаризационная комиссия получает объяснения от материально-ответственного лица.

По результатам инвентаризации инвентаризационная комиссия оформляет протокол заседания по форме согласно приложению 23 к Инструкции № 180.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных активов должна быть произведена в соответствии с законодательством, а степень (процент) износа

следует установить по действительному техническому состоянию активов с оформлением данных об оценке и износе соответствующими актами (части первая и вторая п. 39 Инструкции № 180).

Размер ущерба причиненного в результате хищения, недостачи порчи, умышленного уничтожения основных средств оценивается:

– по первоначальной (восстановительной) стоимости в соответствии с правилами переоценки стоимости основных средств на дату составления акта проверки за вычетом фактически произведенных амортизационных отчислений по данному имуществу;

– в размере 10 % от первоначальной стоимости с учетом проведенных переоценок и корректировки на коэффициент изменения стоимости на дату составления акта проверки, но не ниже ликвидационной стоимости в случае 100 %-го начисления амортизационных отчислений.

В бухгалтерском учете излишки и недостачи основных средств отражаются следующими записями (табл. 1).

Таблица 1

Хозяйственные операции по учету результатов инвентаризации основных средств

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Первичный учетный документ
Приняты к учету излишки основных средств, выявленные в результате инвентаризации	01	91/7	Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, акт о приеме передаче основных средств
Списаны накопленные по недостающим основным средствам за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения.	02	01	Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, акт о списании основных средств (кроме автотранспортных средств), акт о списании автотранспортных средств
Списана остаточная стоимость недостающих основных средств	94	01	Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, акт о списании основных средств (кроме автотранспортных средств), акт о списании автотранспортных средств
Списана сумма числящегося по недостающим основным средствам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств	83	84	Бухгалтерская справка

Продолжение табл. 1

Списана стоимость недостающего основного средства при отсутствии виновных лиц или отказе суда во взыскании с виновного лица	91/8	94	Бухгалтерская справка, Протокол заседания центральной инвентаризационной комиссии по рассмотрению результатов инвентаризации.
Отнесена недостача основного средства на виновное лицо по остаточной стоимости	73/2	94	Расчет определения сумм недостачи относимой на виновное лицо, Протокол заседания центральной инвентаризационной комиссии по рассмотрению результатов инвентаризации.
Отнесена на виновное лицо разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и остаточной стоимостью недостающего основного средства	73/2	91/7	Расчет определения сумм недостачи относимой на виновное лицо, Протокол заседания центральной инвентаризационной комиссии по рассмотрению результатов инвентаризации.
Оприходована сумма внесенных виновными лицами денежных средств в погашение недостачи	50	73-2	Приходный кассовый ордер.
Отражено удержание сумм из заработной платы виновных лиц в погашение недостачи основных средств	70	73-2	Заявление работника, расчетно-платежная ведомость.

Источник: [3, 4, 5].

Список использованных источников:

1. Закон Республики Беларусь 12.07.2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности».
2. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утв. постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.11.2007 № 180.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102.
4. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50.
5. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утв. постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.04.2012 № 26.
6. Нормативные сроки службы основных средств, утв. постановлением Минэкономики Республики Беларусь от 30.09.2011 № 161.

УДК 657:631.1

Н.Л. ЖУК, *к.е.н., с.н.с.,*
провідний науковий співробітник відділу методології обліку та аудиту,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ГАЛУЗЕВОГО ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Бухгалтерський облік є основою економічної інформаційної системи. Саме бухгалтерська інформація є головною базою для прийняття управлінських рішень на всіх рівнях; на його даних ґрунтується система оподаткування; на основі аналізу показників фінансової звітності приймаються інвестиційні рішення, проходить перерозподіл капіталу між державами, галузями, підприємствами. Як окреме підприємство, так і держава в цілому без розвиненої і адекватної системи обліку існувати не може.

Досвід розвинутих країн засвідчує посилену увагу науки, державного управління до інформаційно-аналітичного забезпечення управління. Розробляються нові теорії, стратегії, концепції, приймаються Закони, Директиви, міжнародні стандарти фінансової звітності, стандарти відомчої статистики. Підтримується професійне зростання бухгалтерів, їх самоорганізація та вплив об'єднань бухгалтерів на економіку.

Система бухгалтерського обліку має розглядатися як важливий соціально-економічний інститут, у сферу відповідальності якого входить інформаційне забезпечення національної безпеки країни.

Аналіз нормативного забезпечення обліку засвідчив, що Україна сьогодні приймає рекомендовані міжнародні стандарти обліку і статистики без їх адаптування до національних особливостей. При цьому ігноруються факти, що у розвинутому світі існують англо-саксонська, континентальна, ісламська, китайська та інші моделі системи обліку. Ці моделі не відкидають світову тенденцію до стандартизації. Вони міжнародні стандарти фінансової звітності адаптують, щоб були найбільше враховані національні інтереси кожної країни у глобальному світі. Слід зазначити, що вітчизняна наука про бухгалтерський облік має досить вагомі теоретичні та практичні напрацювання, які мають бути використані при побудові нової системи обліку, яка відповідає сучасному стану світової економіки.

Але сьогодні склалась ситуація, коли на рівні підприємств бухгалтерський облік не затребуваний в економічній роботі, його функції звужені до забезпечення складання статистичної та податкової звітності. Бухгалтерська звітність не зорієнтована на розкриття інвестиційної привабливості підприємств та не сприяє залученню інвестицій в галузь. Крім того, відповідно до законодавства збір фінансової звітності здійснює Держстат України, розробку методологічних засад її складання – Мінфін України, а функцію контролю за дотриманням встановленої методології ведення бухгалтерського обліку та

складання звітності не покладено на жоден орган державного економічного контролю. Безконтрольність призводить до формального ведення фінансового обліку і ставить під сумнів достовірність звітних даних підприємств.

Не кращі позиції має бухгалтерський облік і в сучасному інформаційному забезпеченні галузевого управління, що фактично не сприяє здійсненню ефективної та зваженої державної аграрної політики.

В Україні не сформовано інститут професійних бухгалтерів, не розвинутий інноваційний процес на базі чого можна було б посилити ефективність державної економічної політики взагалі та в аграрній галузі зокрема.

Основні причини такого стану полягають у:

- недосконалості наукового забезпечення розробки законодавчо-нормативних документів з розвитку інституту професійних бухгалтерів та його залучення до формування та реалізації економічної політики на всіх рівнях як галузевого, так і державного управління;

- втрачанні впливу на формування методології бухгалтерського обліку, адже представників України немає серед суб'єктів методологічного впливу з розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, Міністерство аграрної політики і продовольства України усунуто від формування вітчизняної методології бухгалтерського обліку в аграрній галузі;

- відсутності єдиної галузевої облікової політики, в результаті чого аграрний сектор демонструє рентабельність у 4-5 разів вищу інших секторів економіки, а насправді потерпає від дефіциту грошових коштів, провокує відміну спеціальних режимів оподаткування, скорочення бюджетної підтримки та знижує рівень фінансової безпеки;

- руйнуванні та, як наслідок, відсутності на сьогодні звітності по галузевій системі управління, що зумовлено не тільки недосконалістю відповідного чинного законодавства, але і недооцінкою такої системи звітності Міністерством аграрної політики та продовольства України, професійними об'єднаннями виробників, органами державного управління;

- необізнаності власників суб'єктів господарювання у важливості наукового супроводу роботи бухгалтерських служб підприємств, їх забезпечення інноваційними знаннями, методиками і рекомендаціями, в першу чергу, з управлінського обліку, постановки на баланс землі сільськогосподарського призначення, нематеріальних активів, дооцінки нерухомості та біологічних активів, обліково-аудиторського забезпечення запозичень на зовнішніх фінансових ринках, тощо.

Поряд з проблемами теоретичного та методологічного характеру на сьогоднішній день актуальними постають питання практики інформаційно-аналітичного забезпечення розвитку сільськогосподарських підприємств. Найважливішими з них є:

1) Запровадження адаптованої до сучасних інформаційних потреб та інституційних запитів системи бухгалтерського обліку, яка представляє об'єктивний рівень інвестиційної привабливості підприємств аграрного сектору. Наслідком відсутності такої системи є не включення до складу балансів

агропромислових підприємств специфічних інтелектуальних активів, що перебувають у їх власності, а також земель сільськогосподарського призначення та прав користування ними, що зумовлює заниження вартості активів аграрних підприємств.

2) Побудова цілісної системи управління бухгалтерським обліком в галузях аграрного сектору економіки, що будується на принципах збереження вертикалі управління, інтегрованої в систему державного регулювання обліку та звітності в Україні. Відсутність галузевого впливу на організацію та методологію бухгалтерського обліку не дозволяє своєчасно отримувати достовірні звітні дані та позбавляє можливості приймати ефективні управлінські рішення та проведення єдиної аграрної політики на рівні держави.

Причини втрати позицій бухгалтерського обліку в галузевій інформаційній системі можна розподілити на дві групи: об'єктивного та суб'єктивного характеру.

До об'єктивних причин слід віднести поспішність прийняття Україною неадаптованих до національних потреб та інституцій міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, прийняття законодавчо-нормативних актів, які послабили функції бухгалтерського обліку та його роль в економічному житті підприємств і держави.

Суб'єктивний фактор характеризується тим, що чиновникам стало вигідно послаблення бухгалтерського обліку, заміна бухгалтерської звітності на вигідну інформацію із статистичних спостережень. З різних причин правдива бухгалтерська звітність стала суперечити інтересам власника. Все це спричинило системне руйнування служб бухгалтерського обліку в державному управлінні та їх занепад на підприємствах.

Неврахування (або недостатнє врахування) зазначених позицій при реформуванні управління аграрним сектором АПК, а також поспішне та недостатньо адаптоване запровадження в якості національних міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності, відсторонення Міністерства аграрної політики та продовольства України від формування методології бухгалтерського обліку і звітності, перебільшення значення іноземних консультацій (консультантів) призвели до того, що на рівні підприємств облік втратив провідні позиції в економічній роботі, а на макрорівні – видає неякісну для управління інформацію, що певною мірою негативно вплинуло) на ефективність державної політики щодо АПК.

3) Запровадження системи відомчої статистики з метою збору інформації про діяльність суб'єктів господарювання на селі. Відсутність відомчої статистики не дозволяє оперувати інформацією про специфічний капітал галузі (земля, біологічні активи, нематеріальні активи) великих підприємств. «Комерційна таємниця» не дозволяє державі нівелювати самоусунення аграрних холдингів від вирішення соціальних питань сільського населення, на території яких здійснюється їх господарська діяльність.

Основою інформаційного забезпечення відомчої статистики сільського господарства має стати системний бухгалтерський облік, що обов'язково централізовано організовується у підприємствах мережі тестових господарств.

Організація облікового забезпечення має забезпечити однакові підходи до ведення бухгалтерського обліку в усіх тестових господарствах. Головними з них є, зокрема:

- обов'язкове дотримання норм усіх положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 30 «Біологічні активи», та єдиної облікової політики;
- ведення обліку за Єдиним робочим Планом рахунків на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань та капіталу;
- ведення обліку витрат як за видами діяльності, так і за елементами та типовими статтями (по восьмому та дев'ятому класах рахунків);
- обов'язкове калькулювання собівартості продукції за методичними підходами, одночасно з веденням обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливими цінами, що визначаються по системі Мінагрополітики;
- обов'язкове проведення аудиторської перевірки дотримання вимог ведення бухгалтерського обліку та складання звітності (з періодичністю, визначеною у законодавстві про мережу тестових господарств).

Вдосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення розвитку сільського господарства України дозволить посилити роль бухгалтерського обліку у забезпеченні конкурентоспроможного сільськогосподарського виробництва.

УДК 338.246

Н.Г. ЗДИРКО, *к.е.н.,*
ст. викладач кафедри аудиту та державного контролю,
Вінницький національний аграрний університет

ЕКОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

Аудит охоплює важливі аспекти бюджетних програм: економічність, ефективність та результативність їх виконання. Здійснення аудиту ефективності передбачає оцінку економічних показників, однак при цьому не враховується один із важливих чинників – навколишнє середовище. Метою будь-якого підприємства є отримання прибутку, а в умовах сільськогосподарського виробництва це забезпечується збиранням найбільшого урожаю при найменших витратах. Тому, часте недотримання технології вирощування сільськогосподарської продукції, застосування гербіцидів, пестицидів, мінеральних добрив, ігнорування методів оздоровлення ґрунтів та ощадного використання землі призводить до її виснаження, а на макрорівні – до природних катаклізмів і в майбутньому – до загрози продовольчій безпеці країни. Існує чимало випадків, коли з року в рік на одному й тому ж місці підприємства сіють сою, соняшник, ріпак, тобто відбувається «ґрунтовтома» –

порушення режиму ґрунтів, яке призводить до зниження врожайності. Однак, відомо, що за своїми властивостями земельні ресурси характеризуються як вичерпні, обмежені і частково відновлювані. Саме тому, першочергове право на бюджетне фінансування повинні мати підприємства, які зорієнтовані на ведення органічного господарства, відтак результати державних вкладень варто було б оцінювати не тільки в економічному, а й в соціальному та екологічному аспектах.

Для того щоб отримувати прямі виплати від країн-членів ЄС, сільськогосподарські товаровиробники повинні забезпечувати певні стандарти виробництва, захисту здоров'я людей, рослин, тварин та навколишнього середовища. Вони мають змогу отримувати допомогу в рамках «політики розвитку сільських територій», яка підтримує захист довкілля і природного ландшафту, створення нових робочих місць, впровадження нових технологій на селі [3, с. 39].

Держава повинна відігравати найважливішу роль в забезпеченні екологічної безпеки, в підтвердження чого є такі аргументи:

1) Підприємства з корпоративною системою управління займаються вирощуванням продукції з високим рівнем рентабельності та високою потребою. Вирощуванням продукції з високим рівнем матеріало-, трудо-, та фондомісткості і відповідно низкою віддачею здебільшого займаються фермерські та особисті господарства. Саме тому, право на життя повинна мати державна програма «Дотація на виробництво продукції окремих напрямів рослинництва та тваринництва», при реалізації якої держава дотувала б вирощування необхідної, але низькорентабельної продукції рослинництва та тваринництва.

2) Зважаючи на європейську орієнтацію України, існує невідкладна необхідність в забезпеченні високої якості продуктів харчування через ведення органічного сільського господарства. Усвідомлення зростаючої екологічної загрози стимулює до пошуку альтернативних заходів, які краще відповідали б життєвим інтересам суспільства.

З метою зменшення негативних наслідків інтенсифікації виробництва, держава повинна прямо чи опосередковано підтримувати органічне сільське господарство шляхом:

– удосконалення нормативно-правового забезпечення;

– формування економічної збалансованості аграрного виробництва у регіонах з урахуванням їхнього природно-ресурсного потенціалу;

– вжиття заходів для підвищення обізнаності виробників та популяризації вживання органічних продуктів харчування населенням;

– формування довіри споживачів до сертифікованої органічної продукції;

– створення розгалуженої збутової мережі на внутрішньому та зовнішньому ринках.

Дотримання принципів біологізації та екологізації рослинництва і тваринництва спричиняє витрачання додаткових фінансових ресурсів та є трудомістким. Визначені заходи можуть бути реалізовані через розробку та затвердження державної програми «Підтримка розвитку органічного виробництва», реалізація якої матиме екологічний, соціальний та економічний

ефект. Цим документом передбачатиметься забезпечення органічного виробництва за прямої фінансової підтримки та створення системи непрямої підтримки шляхом надання пільг та преференцій.

Особливістю розбудови сучасного поглибленого механізму бюджетного фінансування підприємств має стати те, щоб його засади у часі та територіальному просторі формувалися з урахуванням такого вагомого і фундаментального чинника, як синтетичний бонітет (оцінка) земель. Це сприятиме усуненню недосконалого розподілу бюджетних коштів між областями і в організаційно-методичному плані забезпечуватиме при зростанні показника синтетичного бонітету земель областей деяку економію витрат бюджетних коштів, тобто має відбутися процес вирівнювання та ширшого залучення для інтенсифікації виробництва продукції грунтово-кліматичного чинника, що має принципове значення для розвитку АПК [2, с. 59].

Аудит ефективності - оцінка досягнення запланованих цілей, виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та внесення пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів. Аудит ефективності виконання бюджетних програм підтримки не повинен обмежуватися тільки оцінкою досягнення економічного ефекту, а за мету варто поставити аналіз екологічних і соціальних результатів.

Так, за переконанням Г.Г. Кірейцева, концепція обліку та фінансової звітності, розроблена Міжнародною радою бухгалтерських стандартів, зорієнтована на задоволення потреб глобальних виробництв. В ній рівень розвитку національних продуктивних сил, соціальних, екологічних, економічних та правових відносин до уваги не береться [1, с. 17].

Доцільною є пропозиція щодо визначення ефективності виконання бюджетних програм у трьох її вимірах: економічної, соціальної та екологічної. Звичайно, загальною для всіх залишається формула ефективності як відношення отриманого результату до витрат бюджетних ресурсів (рис. 1).

Аудит ефективності можна визначити, як форму контролю, яка є сукупністю дій з перевірки документальних джерел та даних фактичного контролю з метою визначення рівня економічної, соціальної та екологічної ефективності використання коштів державної підтримки.

Екологічна ефективність передбачає досягнення найвищих соціально-економічних показників за умови підвищення екологічних показників та найменшого впливу господарств на забруднення навколишнього середовища. Оцінку екологічної та соціальної ефективності державної підтримки мають здійснювати спеціально призначені органи або спеціальні відділи в структурі Фінансових інспекцій.

Отже, варто було б удосконалити підходи щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм з урахуванням екологічних аспектів, що забезпечуватиме раціональне та екологобезпечне господарювання й високоефективне використання природних ресурсів; підтримання сприятливих для здоров'я людини природно-екологічних умов життєдіяльності, збереження та відтворення якості довкілля та природно-ресурсного потенціалу суспільного виробництва.

Рис. 1. **Оцінка ефективності виконання бюджетних програм підтримки сільськогосподарськими підприємствами**

Список використаних джерел:

1. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: науч. докл. на 6 Междунар. науч. конф. [«Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития»]. – Житомир, 18–19 октября 2007 г. / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.
2. Наконечна К.В. Механізм державної підтримки підприємств і шляхи його вдосконалення / К.В. Наконечна // Економіка АПК. – 2008. – № 2. – С. 58-60.
3. Осташко Т.О. Ризики для сільського господарства України при запровадженні режиму вільної торгівлі з Європейським союзом / Т.О. Осташко. – К.: Ін-т екон. та прогнозування, 2010. – 104 с.

УДК 631.162

С.В. ЗЕЛЕНКО, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

Ю.І. ГРИЩУК, *студент,*
Луцький національний технічний університет

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ РОСЛИННИЦТВА

Система обліку та контролю витрат в сучасних умовах стає вирішальним моментом впливу на результати діяльності підрозділів і підприємства в цілому. Тому доцільно розглянути питання про використання такої системи в сільськогосподарських підприємствах України.

У роботах вчених розглянуто і вирішено загальнотеоретичні та методичні питання управлінської орієнтації бухгалтерського обліку та контролю відповідно до специфіки різних галузей промисловості. У цих дослідженнях, як правило, недостатньо висвітлюються інтереси сільськогосподарського виробничого обліку, обумовлений природно, агротехнічними і організаційноуправлінськими особливостями виробництва.

Як зазначає Ф.Ф. Єфімова: «сьогодні питання обліку та контролю витрат з метою зниження собівартості продукції знаходяться поза полем зору керівників підприємства і бухгалтерів. Забезпечити рентабельність роботи підприємства, в першу чергу, прагнуть за рахунок високих відпускних цін, а не за рахунок економії витрат виробничих ресурсів. Однак це ненадійний і безперспективний спосіб вирішення проблем виживання підприємства».

У зв'язку з тим, що більшість наукових розробок з проблеми обліку витрат сільськогосподарської продукції було проведено за часів адміністративно-командної системи, вони не відповідають сьогоднішнім потребам. Законодавство про витрати сільськогосподарської продукції позбавлене концептуального підходу, не має чіткої системи, тому містить ряд прогалин і суперечностей. Доцільно було б систематизувати законодавство про витрати сільськогосподарської продукції – необхідно прийняти положення, в якому систематизуються б всі підзаконні нормативні акти як ті, обов'язкові для виконання, так і містять рекомендаційний характер.

Не потрібно забувати і такі теоретичні та практичні проблеми як:

1) розробка обґрунтованої системи показників витрат;
2) визначення концептуальних напрямів комп'ютеризації обліку, аналізу та аудиту, доходів і витрат;
3) розробка практичних методик обліку, аналізу та аудиту в середовищі електронної обробки даних.

Ще одна проблема обліку пов'язана з прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи», згідно з яким передбачено визначати фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів з наступним уточненням на кожну дату балансу та на дату реалізації [6]. В сільському господарстві фінансовий результат передбачено визначати не після реалізації продукції, а під час її отримання з виробництва. Таке визначення фінансового результату суперечить принципам бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а саме принципу обачності, що передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства [2].

Рослинництво є основною галуззю сільськогосподарського виробництва. Воно забезпечує потреби населення в продуктах харчування, є базою для розвитку тваринництва, дає сировину для промисловості. Воно має специфічні особливості, також впливають на ведення бухгалтерського обліку. Для нього характерний сезонний характер виробництва, розрив між періодами виконання технологічних процесів і одержання готової продукції.

Стан виробництва характеризується ефективністю, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем працівника у виробничому процесі. В умовах обмеженості ресурсів і досягнення запланованої ефективності є потреба постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів.

Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно порівнювати з майбутніми витратами, значною мірою залежить від впливу зовнішнього середовища. Можливість усунення або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх і зовнішніх факторів з'являється завдяки раціонально організованому обліку витрат на виробництво.

Отже, рослинництво має свої особливості накопичення витрат залежно від розміру, організаційних особливостей конкретного підприємства.

Найбільшої шкоди виробництву сільськогосподарської продукції рослинництва завдає неврегульованість товарного ринку. Тому особливої актуальності набуває розробка квотного підходу до збуту продукції та налагодження системи матеріального стимулювання виробництва певної продукції за аналогією з розвиненими країнами, зокрема з ЄС. Крім того, слід приділяти пильну увагу задоволенню потреб споживачів через врегулювання сортового складу певного виду продукції, її якості і т. Обмеженість використання подібних можливостей виробниками в сучасних умовах є неприпустимою.

Агропромисловий комплекс потребує включення в систему контролю таких витрат, яких немає в деяких галузях економіки, а саме витрат, пов'язаних із збереженням ґрунтів, включаючи відновлення вмісту гумусу при вирощуванні культур з інтенсивною технологією) та ін.

Також для того, щоб удосконалити організаційний процес сільськогосподарських підприємств потрібно поліпшити розуміння процедури і пріоритетів розкриття облікової політики підприємства.

Процес організації обліку на сільськогосподарських підприємствах стане сферою безперервного розвитку діяльності облікового апарату, основною ознакою і головною функцією якої є відкриття, вивчення і класифікація інформації про господарську діяльність з метою її практичного застосування.

Щодо первинних документів, то для правильного відображення в обліку необхідно виконання наступних обов'язкових правил:

– чітке відділення бухгалтерських документів від не бухгалтерських;

– суворе дотримання порядку обробки документів;

– обґрунтованість вибору методів оцінки об’єктів обліку, що використовуються в процесі діяльності;

– вдосконалення обліку зерна в напрямку підвищення його аналітичності, посилення контрольних функцій і забезпечення оперативності і точності інформації про стан і використання матеріальних цінностей.

Отже, враховуючи всі ці проблеми, потрібно внести зміни до нормативно-законодавчих актів України, які враховували б галузеві особливості сільськогосподарських підприємств і сприяли б спрощенню та ефективності обліку витрат продукції рослинництва.

Список використаних джерел:

1. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.
3. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах / М.Ф. Огійчук. – Київ: «Вища освіта», 2003. - С. 479-502.
4. Розова О.В. Актуальні питання обліку витрат періоду / О.В. Рожева, І.Ю. Ковтун // Матеріали V Всеукр. наук.-практ. конф. – 2007. – С. 40
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 05.12.05 р. № 1456/11736 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05.

УДК 657.44

Ю.П. ЗИМА, *к.е.н.,*
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Київський національний торговельно-економічний університет

НОВІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ДОХОДІВ ЗА МСФЗ

З 1 січня 2017 року починає діяти новий стандарт міжнародної фінансової звітності IFRS 15 «Дохід за контрактами із замовниками (споживачами)» (IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers). Введення в дію нового стандарту звітності триває майже десять років: випуск дискусійного документу відбувся ще у 2008 році.

Новий стандарт стосуватиметься всіх компаній, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності. Новий стандарт покликаний замінити діючі МСФЗ (IAS) 18 «Дохід» та МСФЗ (IAS) 11 «Договори підряду». IFRS 15 схожий на поєднання цих двох стандартів: робота з контрактами та оцінка їх прибутковості подібна до алгоритму роботи, виписаному в МСФЗ 11 «Договори підряду», а критерії визнання виручки подібні до підходів МСФЗ (IAS) 18 «Дохід». Однією з головних причин прийняття нового стандарту є наявність складнощів у порівнянні доходів, визначених згідно МСФЗ та US GAAP. IFRS 15 повинен забезпечити можливості для порівняння доходів від споживачів та надання більшої інформації через підвищенні вимоги до її розкриття у фінансовій звітності. В центрі уваги нового стандарту – інтереси інвесторів щодо можливостей оцінити дохід як важливий показник діяльності підприємств.

Для прямих роздрібних операцій МСФЗ 15 не принесе суттєвих змін в обліку та визнанні доходів. Однак, для довготермінових контрактів та таких, які включають в себе багато компонентів (продаж активів, надання послуг чи виконання робіт), зміняться терміни та обсяги визнання доходів за період.

Стандарт IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers передбачає 5 основних кроків з обліку доходів від замовників (споживачів):

1) Ідентифікація договору з клієнтом.

Договір є угодою між сторонами, яка закріплює права і зобов'язання сторін. Стандарт визнає договір в будь-якій формі - письмовій, усній чи іншій формі, яку використовує у звичайній діловій практиці компанія.

Для визнання доходів за договором необхідне дотримання ряду критеріїв:

1) Сторони схвалили договір і мають намір виконувати відповідні зобов'язання.

2) Права кожної сторони контракту відносно товарів або послуг, повинні бути передані і можуть бути ідентифіковані.

3) Умови оплати можуть бути визначені.

4) Ризик, терміни, або кількість майбутніх грошових потоків підприємства, як очікується, можуть змінитися.

2) Визначення зобов'язань, які підлягають виконанню в договорі.

Зобов'язання до виконання - це обіцянка постачальника передати товар або послугу (або групу різних товарів або послуг) споживачу (замовнику) товарів або послуг. Обіцянка може бути явною, прихованою чи іншою, як це зазвичай здійснюється відповідно до ділової практики компанії. Зі зміною підходів до визнання доходів, необхідно буде визначити кожне зобов'язання до виконання, якщо в договорі їх декілька. Дохід щодо зобов'язань буде визнаватися тільки в тому випадку, якщо: споживач може скористатися товаром або послугою як окремою одиницею або в поєднанні з іншими доступними ресурсами; товар або послуга може бути відокремлена від інших зобов'язань постачальника в договорі.

3) Визначити ціну угоди.

Слід врахувати, що ціна операції може мати суттєвий вплив на сукупний дохід у разі, якщо: на розмір винагороди здійснюється вплив зовнішніх чинників; компанія має обмежений досвід роботи з подібними типами контрактів; організація має практику пропозиції широкого спектра цінових поступок (знижок) або змін в умовах оплати для аналогічних договорів.

4) Розподіл ціни на визнані зобов'язання.

Ціна угоди розподіляється на окремі зобов'язання, що підлягають виконанню в контракті. Мова йде про те, щоб розділити вартість послуг і товарів, якщо вони реалізуються в рамках одного договору. Наприклад, проведення ремонту з використанням матеріалів постачальника. Таку операцію слід розділити на два зобов'язання до виконання - послуги та товари. Іноді зробити це досить складно, тому стандарт пропонує нам скористатися методами оцінки: очікувані витрати плюс прибуток; оцінка ринкових цін на аналогічні товари або послуги.

5) Визнання доходів при виконанні зобов'язань.

Це останній крок в моделі визнання доходів. Тут підхід до визнання доходу не змінився – як і в МСФЗ (IAS) 18 «Дохід» компанія визнає дохід лише тоді, коли всі ризики і вигоди передані покупцеві.

Нові підходи до обліку доходів потребують особливої уваги до визнання витрат за договорами. Зокрема, витрати, понесені при виконанні договору з покупцем можна визнавати лише у разі, якщо вони відносяться безпосередньо до ідентифікованого договору; витрати створюють нові або покращують якість існуючих ресурсів організації, які будуть використовуватися з метою виконання (або продовження виконання) зобов’язань у майбутньому; підприємство очікує, що витрати будуть відшкодовані.

Розкриття інформації у звітності щодо доходів повинно надавати користувачам достатньо відомостей про характер, величину, розподіл у часі і невизначеність доходів і грошових потоків, обумовлених договорами з покупцями. Тому у звітності розкриваються наступні пункти: інформація про договори з покупцями; значні судження і зміни в судженнях, які використовувалися при застосуванні IFRS 15 щодо таких договорів; інформація про активи, визнані у зв'язку з витратами на укладення або виконання договору з покупцями відповідно.

Підприємство зобов'язане розкривати у звітності інформацію про залишки на початок і кінець періоду для дебіторської заборгованості, суми активів і зобов'язань за договорами, що відносяться до договорів з покупцями.

Список використаних джерел:
1. МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bdo.com.ua/_Files/DocLib/5220/ifrs_15_rus.PDF.
2. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue Recognition/Documents.

УДК 657.6:631.162

Ю.В. ЗОЛОТНИЦЬКА, *к.е.н.,*
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Житомирський національний агроекологічний університет

СУЧАСНИЙ СТАН РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ АГРАРНОГО СЕКТОРУ ЖИТОМИРЩИНИ

Докорінні зміни в системі аграрного виробництва та вплив інтеграційних процесів світової економіки зумовили зростання потреби в отриманні та оперуванні достовірною інформацією про фінансовий стан підприємств як внутрішніми так і зовнішніми користувачами. Застосування системи аудиту є дієвим інструментом прийняття обґрунтованих та стратегічно вірних управлінських рішень, виявлення та врахування в діяльності підприємств можливих порушень та існуючих резервів.

У розробку питань теорії та практики аудиту вагомий внесок зробили вітчизняні науковці: М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, З.В. Гуцайлюк, Н.І. Дорош, А.М. Кузьмінський, М.В. Кужельний, Г.Г. Кирейцев, О.А. Петрик, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач, В.О. Шевчук та інші. Водночас важливим є вивчення аспектів теорії та практики аудиту, що узагальнені в працях: Р.Адамса, Х.Андерсона, Е.А.Аренса, Р.Доджа, Ф.Л.Дефліза, Г.Р.Дженіка, Дж.К.Лоббека, Р.Монтгомері. Дослідження галузевої специфіки організації та методики аудиту в АПК започаткували: М.Я. Дем'яненко, К.П. Дудка, В.М. Жук, Н.Л. Жук, Л.С. Шатковська.

За останнє десятиліття вітчизняними науковцями було розроблено систему аудиторського обслуговування агроформувань та сформовано єдину концепцію функціонування і розвитку аудиторської діяльності в агарному секторі національної економіки. Віддаючи належне проведеним дослідженням у системі аудиту, слід зазначити, що ряд актуальних питань залишаються відкритими. Зокрема, відсутні системні дослідження ринку аудиторських послуг, наданих аграрним підприємствам України в цілому та Житомирської області зокрема.

Ринок аудиторських послуг Житомирщини представлений наступними сегментами:

Основні послуги:

- обов'язковий аудит фінансової звітності;
- ініціативний аудит фінансової звітності;
- завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації;

Супутні послуги:

- завдання з виконання погоджених процедур;
- завдання з підготовки фінансової інформації;

Інші професійні послуги:

- ведення бухгалтерського обліку;
- відновлення бухгалтерського обліку;
- консультаційні послуги;
- представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді;

інші види аудиторських послуг;

Організаційне та методичне забезпечення аудиту:

- здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.

Пріоритетним сегментом ринку аудиторських послуг Житомирської області є інші професійні послуги (близько 55 % замовлень), в т.ч. консультаційні послуги (35 %). Позитивною тенденцією розвитку ринку за 2010-2012 рр. є поступове зростання сегменту основних послуг(з 27 до 35 %), в т.ч. ініціативного аудиту (табл. 1).

Як видно за даними таблиці 1 кількість замовлень аудиторських послуг наданих підприємствам АПК за 2010-2012 рр. зменшилась майже вдвічі, а вартість коливається в межах 6,5-8,0 тис.грн за одне замовлення. Частка замовлень підприємств аграрного сектору в загальній кількості наданих основних аудиторських послуг сягає від 13 до 7 відсотків та має тенденцію до зниження. Ще нижчі значення цей показник має у розрахунку від загального обсягу наданих аудиторських послуг: 2,5-3,6 % за період 2010-2012 рр.

З наведеного можна зробити висновок, що сучасний ринок аудиту АПК Житомирської області все ще проходить своє становлення.

Серед основних факторів, які стримують розвиток ринку аудиторських послуг аграрного сектору можна виокремити наступні:

– зниження платоспроможного попиту у аграріїв на аудиторські послуги, зумовлене підвищенням цін на енергоносії та інфляційними процесами в нашій державі;

– ототожнення аудиту з документальною ревізією, не розуміння з боку власників та керівників агроформувань властивих аудиту категорій, таких як: аудиторський ризик, суттєвість інформації, вибіркова перевірка, професійне судження аудитора та ін.;

– якість аудиторських послуг – в аудиторській практиці має місце незадоволення з боку користувачів аудиторських висновків результатами виконаних аудиторами робіт.

Таблиця 1

Структура наданих аудиторських послуг Житомирщини за 2010-2012 рр.

Сегменти аудиторських послуг	Кількість замовлень (угод), одиниць			Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн.			Питома вага (%) у загальному обсязі наданих послуг					
							Кількість замовлень			Фактичний обсяг наданих послуг		
	Роки			Роки			Роки			Роки		
	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012
Обсяг аудиторських послуг разом, в т.ч.:	**830**	**708**	**701**	**4584,5**	**4 217,7**	**5245,6**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**
Завдання з надання впевненості, всього, в т. ч.	**230**	**180**	**246**	**833,1**	**876,1**	**1 200,0**	**27,71**	**25,42**	**35,09**	**18,17**	**20,77**	**22,88**
сільське господарство, мисливство, лісове господарство, рибальство та рибництво	*30*	*22*	*17*	*197,3*	*181,8*	*135,2*	*3,61*	*3,11*	*2,43*	*4,30*	*4,31*	*2,58*
добувна промисловість, переробна промисловість	43	28	74	180,5	205,3	456,9	5,18	3,95	10,56	3,94	4,87	8,71
виробництво та розподілення електроенергії, газу та води	7	3	8	38,8	53,0	31,6	0,84	0,42	1,14	0,85	1,26	0,60
будівництво	23	13	15	51,1	42,4	64,6	2,77	1,84	2,14	1,11	1,01	1,23
торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку; діяльність готелів та ресторанів	22	19	47	37,0	68,9	144,0	2,65	2,68	6,70	0,81	1,63	2,75
діяльність транспорту та зв'язку	13	6	19	47,2	38,6	72,2	1,57	0,85	2,71	1,03	0,92	1,38
фінансова діяльність	7	7	8	13,2	33,0	50,2	0,84	0,99	1,14	0,29	0,78	0,96
інші види економічної діяльності	85	82	58	268,0	253,1	245,3	10,24	11,58	8,27	5,85	6,00	4,68
Супутні послуги	**40**	**53**	**70**	**459,0**	**331,4**	**599,0**	**4,82**	**7,49**	**9,99**	**10,01**	**7,86**	**11,42**
Інші професійні послуги	**560**	**473**	**383**	**3292,4**	**3008,6**	**3441,6**	**67,47**	**66,81**	**54,64**	**71,81**	**71,33**	**65,61**
Організаційне та методичне забезпечення аудиту	**-**	**2**	**2**	**-**	**1,6**	**5,0**	**-**	**0,28**	**0,29**	**-**	**0,04**	**0,10**

Джерело: розраховано за офіційними даними Аудиторської палати України (за 2013 р. дані не оприлюднено).

Проте, незважаючи на кризу платоспроможності замовників, питання щодо потреби агроформувань в аудиторських послугах на сьогодні є нагальним.

Вітчизняними науковцями було запропоновано дієві кроки, які б дозволили зробити ринок аудиторських послуг більш доступним для аграріїв. Зокрема: залучення спеціалізованих аудиторських структур, які б володіли повною інформаційною та нормативною базою з приводу функціонування аграрних підприємств, створення спеціалізованих служб з обслуговування підприємств АПК [1], становлення великих аудиторсько-консалтингових структур на рівні областей та створенні єдиного Методичного центру з аграрного аудиту [2]. На жаль ці питання й досі лишаються невирішеними.

Враховуючі беззаперечну значимість процедури аудиту, вирішення питання його популяризації та практичної реалізації серед аграрних підприємств повинне Міністерство аграрної політики України спільно з Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України. В такому разі аудит виступатиме не лише як процедура незалежної оцінки діяльності суб'єкта господарювання, а й як фактор державної підтримки аграрної галузі та реформ.

Список використаних джерел:

1. Жук В.М. Організація аудиторського обслуговування АПК / В.М. Жук // Інформаційні ресурси та їх використання в агропромисловому виробництві. Збірник наукових праць, № 2. – К.: ІАЕ, 2000. – 307 с. – С.153-162.
2. Мельничук Б.В. Розвиток аудиторського обслуговування аграрного сектору України / Б.В. Мельничук // Облік та фінанси АПК – 2011 – № 2 – С. 69-72.

УДК 657.6

С.М. ЗУБЧИК, *здобувач кафедри обліку і аудиту,*
Луцький національний технічний університет

КРИТЕРІЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

Ефективність системи внутрішньогосподарського контролю залежить від дотримання загальноприйнятих стандартів діяльності на підприємстві, а також виконання певних нормативних вимог. Таким чином, ефективність внутрішньогосподарського контролю може бути оцінена за допомогою сукупності певних показників та критеріїв.

Вимоги регуляторів не містять чітких критеріїв і ознак, а також певного набору ключових показників та індикаторів, що дозволяють зробити об'єктивний висновок про ефективність функціонування системи внутрішньогосподарського контролю підприємства. Критерії та показники оцінки функціонування системи контролю досліджувалися різними вченими в залежності від поставлених цілей та задач.

Поняття ефективності контролю тісно пов'язане з поняттям його результативності, оскільки кінцевий результат, тобто сукупність об'єктивних наслідків контролю, – це головний критерій визначення його ефективності [2, с. 405].

Один із способів визначення критеріїв для внутрішньогосподарського контролю - це твердження про те, що його цілі повинні дозволити визначити, чи можна підвищити на основі його використання результати, ефективності або продуктивності будь-якого виду діяльності підприємства, об'єкту або окремого управлінського рішення.

Перелік критеріїв оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю в науковій літературі є різноманітним. Зокрема, Сагайдак Р.А. при дослідженні внутрішнього аудиту вказує, що «оцінка цілеспрямованості, доцільності функціонування внутрішнього аудиту може бути визначена на основі використання специфічних критеріїв, якими, на нашу думку, є: об'єктивність, доказовість, якість, своєчасність, попередження, дисциплінованість [8, с. 91].

У своїх дослідженнях Жовніренко О.В. наводить наступний перелік критеріїв: відповідність встановленому порядку проведення контрольного заходу; відповідність роботи, яку виконують контролери робочому плану та програмі контрольного заходу; відповідність виконуваних процедур і дій програмі контролю; наявність у перевіряючих відповідних знань, вмінь і навичок для виконання програми контрольного заходу; відповідність використаних методів і процедур контролю для отримання необхідних результатів щодо виконання програми контрольного заходу; відповідність інформаційних технологій програмі контрольного заходу [4].

Так, при оцінці ефективності системи внутрішньгосподарського контролю зовнішнім суб'єктом, зазвичай це аудиторська фірма, використовуються Міжнародні стандарти аудиту. Дані стандарти передбачають, що аудитор повинен враховувати ряд факторів: «ступінь організаційної автономності відділу внутрішнього аудиту повинна забезпечувати його незалежність від середнього рівня менеджменту, діяльність якого найчастіше перевіряється; цілі та завдання, які ставляться керівництвом суб'єкта господарювання перед внутрішнім аудитом, повинні виключати можливості виконання ним рутинної облікової роботи; повноваження внутрішніх аудиторів мають надаватися особам, які мають відповідну освіту та досвід роботи; керівництво компанії має забезпечувати належний рівень технічної допомоги для виконання внутрішнім аудитором своїх функцій; система внутрішнього аудиту, як правило, заслуговує на довіру; якщо, в її рамках прийняті адекватні методики проведення процедур, робота чітко планується, документується та дає реальну віддачу» [6].

Проте в нормативних актах з аудиту не дається конкретних критеріїв ефективності внутрішньогосподарського контролю, а тому як внутрішні так і зовнішні суб'єкти оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю визначають перелік самостійно. З даного приводу погоджуємося з Петраковим Я.В. та Лепехо М.В., які зазначають, що «при розробці будь-якого виду критеріїв, слід

враховувати наступні характеристики їх прийнятності: а) значимість: значимі критерії дають змогу зробити висновки, що допоможуть користувачам у прийнятті рішень; б) повнота: критерії будуть достатньо повними, коли не пропущені відповідні фактори, які можуть вплинути на висновки в контексті обставин завдання. Повні критерії включають, там, де це потрібно, показники подання та розкриття; в) надійність: надійні критерії дозволяють давати прийнятно несуперечливу оцінку або вимірювання предмету включно з, якщо це необхідно, поданням та розкриттям, якщо вони використовуються в подібних обставинах аудиторами з подібною кваліфікацією; г) нейтральність: нейтральні критерії дають можливість прийти до неупереджених висновків; д) зрозумілість: зрозумілі критерії дають можливість прийти до висновків, які будуть чіткими та повними та не будуть піддаватися різним тлумаченням» [7].

Важливий внесок в дослідження критеріїв оцінки якості діяльності суб'єктів внутрішнього контролю зробив Бєлік В.Д. Всі критерії та показники якості роботи суб'єктів внутрішнього контролю він вважає за доцільне поділити на загальні (організаційні, методичні та технічні) та спеціальні (рівень професійної підготовки контролера, його ділова репутація, відношення до дорученої роботи, раціональність використання робочого часу) [1, с. 26].

Так, Михальчишина Л.Г. та Маловічко Л. у своїх дослідженнях узагальнили погляди деяких дослідників на показники та критерії оцінки результативності діяльності служби внутрішнього аудиту [5, с. 146]. Внаслідок аналізу праць Немченка В.В., Савченка В.Я., Ільїної С.Б., Кулаковської Л.П., Пічи Ю.В., Утенкової К.О., Кеворкової Ж.А. було виокремлено наступні критерії (показники) ефективності: рівень управління аудиторським контролем, оцінка результатів та ефективності аудиторського контролю, встановлення резервів зростання ефективності, усунення виявлених недоліків, підтвердження функціонування бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Станкевич Г., Шерстюк О.О. та Бакурова О.А. серед основних критеріїв ефективності функціонування системи внутрішнього контролю вбачають можливість реалізації нею наступних функцій: попередження відхилень, що можуть виникнути в процесі фінансово-господарської діяльності та в системі бухгалтерського обліку; 2) виявлення відхилень у фінансово-господарській діяльності та системі бухгалтерського обліку, які не вдалося попередити; 3) усунення відхилень фінансово-господарської діяльності та системи бухгалтерського обліку, які були виявлені [9, с. 34,; 11].

Фурман І.В., Сивак, Ю.І. Покотило, Даценко Г., Плис І., досліджуючи критерії ефективності державного фінансового контролю виділяють наступні: результативності, дієвості, економічності, інтенсивності та динамічності [10, 3]. Останні також виходячи із принципів фінансового контролю виокремлюють ще додаткові критерії (законність, гласність, об'єктивність, компетентність, обов'язковість, чинність, всеосяжність і регулярність, системність і інтеграція, оптимальність та адаптивність, точність) і окремо критерій превентивності [3].

Отже, вважаємо, що чіткого переліку критеріїв ефективності визначити не можливо, адже, вони є мінливими до ряду факторів. В залежності від факторів,

які впливають на функціонування системи внутрішньогосподарського контролю, складові системи управління, інформаційно-комунікаційні зв'язки залежатиме власне підхід до ефективності та її критерії. Кожен окремий суб'єкт оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю самостійно обирає перелік критерії, виходячи із своєї мети та мети діяльності підприємства.

Список використаних джерел:

1) Бєлік В.Д. Критерії оцінки якості діяльності суб'єктів внутрішнього контролю / В.Д. Бєлік // Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки. – 2011. – № 2(56). – С. 25-27.
2) Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
3) Даценко Г., Плис І. Дослідження критерії ефективності державного фінансового контролю [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2014_11_25_lviv/sekcija_3_2014_11_25/doslidzhennja_kriterijiv_efektivnosti_derzhavnogo_finansovogo_kontrolju/69-1-0-1075
4) Жовніренко О.В. Удосконалення контролю якості проведення аудиту ефективності / О.В. Жовніренко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2010 – Вип. 154. – Ч. 3. – С. 70-78.
5) Михальчишина Л.Г. Оцінка ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту / Михальчишина Л.Г., Маловічко Л. // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2014. – № 2(26). – С. 144-148.
6) Міжнародний стандарт аудиту 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: / Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зєніна О.В., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 852 с.
7) Петраков Я.В. Концептуальні підходи до класифікації аудиторських послуг / Я.В. Петраков, М.В. Лепехо // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». Збірник наукових праць. – 2009. – № 38 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vcndtu/2009_38/28.htm
8) 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.
9) Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора / Г. Станкевич // Аудитор України. – 2014. – № 9(226). – С. 32-37.
10) Фурман І.В. Проблеми підвищення ефективності здійснення державного фінансового контролю в Україні / І.В. Фурман, Б.В. Сивак, Ю.І. Покотило // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – № 2(64). – С. 198-202.
11) Шерстюк О.О. Оцінювання системи внутрішнього контролю / О.О. Шерстюк, О.А. Бакурова // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(4). – С. 413-420.

УДК 657.631.1:339.94

О.В. ІЛЬЧАК,
аспірант кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Розкриття потенціалу сільськогосподарських земель України дозволить нашій країні забезпечувати внутрішні потреби у продовольчих продуктах, а також стати одним з найбільших експортерів сільськогосподарської продукції у світі та зайняти вагоме місце у міжнародному поділі праці та міжнародних відносинах. У такому світлі важливим та необхідним стає інформаційне забезпечення земельних відносин в умовах інтеграційних процесів. Нині можна відмітити гостру потребу в інформації про стан та використання земельних ділянок в Україні, необхідну як для стратегічного і оперативного управління, так і для контролю.

Значна увага вчених-економістів та бухгалтерів свідчить про важливість цього питання для науки та практики обліку. Різні аспекти обліку сільськогосподарських земель розглядаються у працях В.М. Жука, Н.І. Загребельної, І.В. Замули, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного.

Бухгалтерський облік земельних ділянок регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та П(С)БО 7 «Основні засоби». Ряд вчених висувають пропозиції про введення в дію окремого стандарту, який би враховував специфічні особливості землі, в тому числі сільськогосподарського призначення, як об'єкта обліку [1, 3]. В їх працях наголошується на визнанні земельних ділянок як об'єкта бухгалтерського обліку. Згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» земельні ділянки, що знаходяться у власності підприємств, визнаються активом і, таким чином, стають об'єктами бухгалтерського обліку, зараховуючись до складу основних засобів на підставі Державного акта на право приватної власності на землю. Тобто активом і об'єктом бухгалтерського обліку сьогодні визнаються тільки земельні ділянки, які належать підприємствам. Проте сьогодні в сільському господарстві склалась така ситуація, що земельні ділянки знаходяться у власності фізичних осіб у формі паїв, а використовують землю на правах оренди сільськогосподарські підприємства. Фізичні особи не ведуть бухгалтерський облік, а підприємства не мають підстав для включення цих ділянок до складу активів. На практиці облік орендованих земельних ділянок або взагалі не ведеться або ведеться у дуже спрощеному вигляді, не розкриваючи всієї інформації про земельні ділянки та землекористування. Таким чином, велика частина земель сільськогосподарського призначення залишається поза увагою бухгалтерського обліку.

На нашу думку, відображення земельних ділянок у складі активів підприємства зумовлено такими інформаційними потребами:

- повною мірою відображати земельний потенціал підприємства, що важливо для його діяльності в отриманні інвестицій, кредитів тощо;
- розраховувати норму прибутку на вкладений капітал, що важливо для аналізу діяльності підприємства та державного регулювання міжгалузевого розподілу прибутку;
- вести на підприємстві системний облік земельних ділянок, що дає можливість орієнтуватися в оцінці наявного земельного потенціалу, шукати шляхи більш ефективного його використання.

Ще однією серйозною проблемою включення земельних відносин у систему бухгалтерського обліку є відсутність дієвого механізму їх функціонування та регулювання [2]. Українське земельне законодавство важко назвати цілісним та послідовним, зважаючи на велику кількість протиріч між окремими законодавчими та нормативними актами. Серед проблем, які відмічаються науковцями слід назвати неоднозначність у трактуванні законодавчих норм, високий рівень складності процедур та значна їх тривалість, неузгодженість функцій різних державних органів. Наприклад, зараз функціонує два державних органи, які займаються реєстрацією та обліком земельних ділянок: Державний земельний кадастр та Державне земельне агентство, їх функції деякою мірою дублюються, а вирішення деяких питань не входить до компетенції жодного. Така ситуація викликає порушення прав та незабезпеченість інтересів землевласників, їх об'єднань та сільських громад. Відсутність економічного інтересу у сільськогосподарських товаровиробників та належного господарського механізму використання земель призвели до відчуження селян від землі.

Відображення земель сільськогосподарського призначення у балансі підприємств автоматично означає наявність системи чіткого та достовірного інформаційно-облікового забезпечення. Інформаційна база, що існує сьогодні, формується переважно системою бухгалтерського обліку, яка, в свою чергу, не містить спеціальних даних, потрібних для проведення оцінки земельних ділянок та подальшого відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. Тож сьогодні для України важливого значення набуває необхідність створення такої моделі організації обліку земель, яка б відповідала сучасному стану розвитку земельних відносин та задовольняла б потребу у формуванні необхідної кількості та якості інформації.

Разом із тим, модель організації обліку земельних ділянок повинна містити можливості інтегруватися у зміни, що відбуваються у зв'язку із завершенням реформування аграрного сектору економіки. Зняття мораторію на купівлю-продаж землі сільськогосподарського призначення зумовить появу нових господарських операцій. Зазнають зміни процеси відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку, у первинній та аналітичній документації. Тобто, у перспективі змінюватимуться вимоги до складу показників у примітках бухгалтерської звітності щодо відображення земель сільськогосподарського призначення, з'являться нові вимоги до бухгалтерії землевласника.

Список використаних джерел:
1. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. – 648 с.
2. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: [монографія] / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.
3. Камінська Т.Г. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту в сільськогосподарських підприємствах [монографія] / [Камінська Т.Г., Шатковська Л.С., Шиш А.М. та ін.]. – К.: ЦП «Компринт», 2013. – 329 с.

УДК 657.37:330.526.34

Є.В. КАЛЮГА, *д.е.н,*
професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ТА ШЛЯХИ ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ

Важливого значення в умовах реформування бухгалтерського обліку в державному секторі набуває об'єктивне и достовірне відображення інформації в фінансовій звітності.Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [3] визначено склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів.Зазначеним стандартом передбачено пять форм фінансової звітності,але наведено чотирі: «Баланс» (ф. № 1-дс - відображає активи, зобов'язання і власний капітал суб'єкта державного сектору та/або бюджету на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку), «Звіт про фінансові результати» (ф. № 2-дс - відображає інформацію про доходи, витрати, дефіцит/профіцит в результаті діяльності суб'єкта державного сектору та бюджету протягом звітного періоду), «Звіт про рух грошових коштів» (ф. № 3-дс - відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, «Звіт про власний капітал» (ф. № 4-дс - розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу).У розділі XI «Розкриття інформації у фінансовій звітності» (п. 7-8) зазначається,що у «Примітках до фінансової звітності» розкривається: інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансовій звітності, але є обов'язковою згідно з відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі. Але форму зазначеної звітності в НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» не наведено.

Серед форм фінансової звітності доцільно виділити: «Баланс» (ф. № 1-дс),що узагальнює діяльність суб'єкта державного сектора та «Звіт про

фінансові результати» (ф. № 2-дс), в якому відображається склад доходів та витрат окремо від обмінних та необмінних операцій.

Проведений детальний аналіз затверджених національних стандартів бухгалтерського обліку,які складено на підставі міжнародних та безпосередньо міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі свідчить,що класифікація доходів та витрат та відповідно передбачені форми фінансової звітності потребують удосконалення.

Найбільш оптимальною класифікацією є міжнародна класифікація доходів, відповідно до КСДФ 2001 р. [2] У зв'язку з цим, внесено пропозиції щодо удосконалення бюджетної класифікації доходів і видатків України, зведено до наступних напрямів: уточнення назви груп доходів, розширення їх складу, застосування нових груп доходів. Отже, в бюджетній класифікації України необхідно виокремити групу доходів «Інші доходи», яка відповідає групам «Неподаткові надходження» та «Доходи від операцій з капіталом» відповідно до українського законодавства. До складу даної групи включатимуться «Доходи від власності», які відповідають «Доходам від власності та підприємницької діяльності» за діючою в Україні класифікацією; «Продаж товарів і надання послуг», які є аналогами «Власних надходжень бюджетних установ» та «Інших неподаткових надходжень»; «Адміністративні збори», ідентичні «Адміністративним зборам та платежам, доходам від некомерційної господарської діяльності». Однак, склад даної групи слід розширити, а саме, крім «Доходів від операцій із капіталом» додатково включити («Надходження від продажу основного капіталу»,«Надходження від реалізації державних запасів, товарів», «Коштів від продажу землі і нематеріальних активів», «Податків на фінансові операції та операції з капіталом»), виокремити групи доходів: «Відсотки», «Дивіденди», «Відрахування з доходів квазікорпорацій», «Доходи від власності, власників страхових полісів», «Рента», «Продажі, здійснювані комерційними установами», «Продажи, здійснювані некомерційними установами», «Умовно обчислена вартість з продажу товарів та наданих послуг», «Штрафи, пені та неустойки», «Інші неідентифіковані доходи».

Проведене дослідження складу витрат від обмінних операцій за економічною класифікацією КСДФ - 2001 р. та тих,які застосовуються в Україні. Відповідно до КСДФ - 2001 р. [2] необхідно додатково виокремити наступні групи витрат: споживання основного капіталу, відсотки, інші витрати. Особливістю класифікації,яка застосовується в Україні є наявність однієї групи витрат від обмінних операцій – «Поточні видатки/витрати, які складаються з наступних груп: видатки/витрати на товари і послуги, виплата процентів (доходу) за зобов'язаннями, нерозподілені видатки/витрати, капітальні видатки/витрати.

Найбільш прийнятною для застосування в умовах євроінтеграції є класифікація витрат за КСДФ - 2001 р. У зв'язку з цим, вважаємо що Бюджетна класифікація (Економічна класифікація видатків) повинна їй відповідати. Для цього в Бюджетній класифікації України необхідно виділити наступні групи

витрат: «Оплата праці працівників», «Використання товарів і надання послуг», «Споживання основного капіталу», «Відсотки», «Інші витрати». Окрім цього, слід розширити групу «Витрати, пов'язані з власністю, крім відсотків»: дивіденди (тільки державних корпорацій/ організацій); відрахування із доходів квазікорпорацій (тільки державних корпорацій/ організацій); витрати, пов'язані з власністю власників страхових полісів; рента; та виокремити групу витрат «Інші витрати»: поточні, капітальні.

Запропоновані зміни класифікації доходів та витрат від обмінних операцій державного та місцевих бюджетів України дозволять привести у відповідність національну класифікацію з вимогами міжнародної, що надасть можливість співставляти доходи місцевих бюджетів як в межах країни так і державного бюджету різних країн.

При застосуванні діючої системи бухгалтерського обліку відповідно до Бюджетного кодексу України [1] кошториси бюджетних установ складаються з двох частин: загального та спеціального фондів,що зумовлено необхідністю посилення контролю за витрачанням відповідних коштів. Оскільки міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі передбачено два стандарта МСФЗДС 9 «Дохід від операцій обміну» та МСФЗДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)»,тобто доходи та витрати будуть формуватися замість загального і спеціального фонду відповідно від обмінних та необмінних операцій.В національних стандартах бухгалтерського обліку вже передбачено застосування обмінних та необмінних операцій.Оскільки в поточному бухгалтерському обліку будуть формуватися відповідні об’єкти,то і форми фінансової звітності потрібно формувати з урахуванням введеної термінології.Тобто окремо відображати доходи і витрати від обмінних та необмінних операцій,а також по кожній статті загальну суму активів і зобов’язань,які сформовані за рахунок відповідного джерела. Запропоновані фрагменти «Бухгалтерського балансу» та «Звіту про фінансові результати» (від обмінних та необмінних операцій) наведено в табл. 1 та табл. 2.

Таблиця 1

Фрагмент запропонованої форми Бухгалтерського балансу

Перелік статей	Код	Додаток	Разом коштів (тис.грн.) на		Кошти,тис.грн.			
					необмінні операції на		обмінні операції на	
			початок періоду	кінець періоду	початок періоду	кінець періоду	початок періоду	кінець періоду

Запропоновані форми фінансової звітності дозволять посилити контроль за джерелами як формування так і використання коштів,а також об’єктивно обліковувати як доходи так і витрати та відображати їх у фінансовій звітності

Таким чином,бюджетна система будь-якої країни буде ефективно виконувати покладені на неї функції, при виконанні ряду обов'язкових вимог,

найважливішим з яких є прозорість бюджету,досягнути якого можливо на підставі достовірної та об'єктивної інформації,яка формується в системі бухгалтерського обліку. Це означає інформаційну відкритість бюджетної системи не тільки для державних органів, а й для суспільства в цілому; повноту відображення доходів і витрат бюджету, відкритість методики розрахунку окремих його статей; точність, достовірність та оперативність звітів про виконання бюджету; чітке визначення процедур його складання, затвердження і виконання; наявність ефективних механізмів контролю на всіх етапах бюджетного процесу.

Таблиця 2

Фрагмент запропонованої форми «Звіту про фінансові результати» (доходи / витрати від обмінних операцій)

«Звіт про фінансові результати» ф. 2-дс				Пропозиції щодо удосконалення «Звіту про фінансові результати»							
перелік статей	код рядка	за звітний період	за попередній період	перелік статей	код рядка	разом доходи/ витрати, тис.грн.		необмінні доходи/ витрати, тис.грн.		обмінні доходи/ витрати, тис.грн.	
						за звітний період	за попередній пріод	за звітний період	за попередній період	за звітний період	за попередній період

Список використаних джерел:

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17.
2. Керівництво зі статистики державних фінансів 2001 року / Статистичне управління. - [2-е вид.]. – 230 с.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023.
4. Міжнародні стандарти обліку в державному секторі (IPSAS) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/.

УДК 657.2:631.115.11

О.В. КВАРЦХАВА,
асистент кафедри бухгалтерського обліку,
Житомирський національний агроекологічний університет

ПІДХОДИ ДО СПРОЩЕННЯ ОБЛІКУ В СІМЕЙНИХ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ

При дослідженні організації бухгалтерського обліку в фермерських господарствах нами встановлено, що основним фактором, який перешкоджає досягненню основної мети обліку – забезпечення інформаційних потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів своєчасною та якісною інформацією для прийняття економічно обґрунтованих рішень, є суперечливе облікове законодавство, відсутність методичних рекомендацій з обліку, які забезпечили б достовірне визначення фінансових результатів та складання звітності.

На нашу думку, проблемою для розвитку фермерських господарств, та зокрема для визначення єдиних уніфікованих підходів до організації бухгалтерського обліку в них є те, що ні в чинному господарському законодавстві, ні в Законі України «Про фермерське господарство» не обумовлена верхня межа критеріїв віднесення до фермерських господарств. Таким чином, до фермерських господарств відносять де-факто сільськогосподарські підприємства, які в своїй господарській діяльності використовують найману робочу силу. Дослідження суті поняття «фермерське господарство» з врахуванням міжнародного досвіду, дають можливість зробити висновок, що в розвинених країнах під фермерськими господарствами розуміють сімейну форму господарювання.

Вважаємо, що спрощення бухгалтерського обліку є необхідним саме для фермерських господарств сімейного типу з обмеженою кількістю залучених працівників та незначними обсягами діяльності, які є класичним варіантом фермерства в світовій практиці. В такому разі особливої уваги потребує вибір критеріїв для визначення допустимих обсягів діяльності сімейного фермерського господарства з метою спрощення бухгалтерського обліку саме в таких господарствах. При цьому врахування критеріїв, що запропоновані Господарським Кодексом для визначення суб'єктів мікропідприємництва (середня кількість працівників за звітний період не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро), на нашу думку, є недостатньо для встановлення критеріїв сімейного фермерського господарства. Окрім того, дані критерії не зовсім підходять для фермерських господарств, які б теоретично мали віднести до мікропідприємств,. Адже навіть 10 працівників може виконувати значний обсяг роботи та обробляти велику площу земельних угідь, а річний дохід у межах до 2 мільйонів євро (≈ 60 млн. грн.) є досить високою «планкою» для багатьох підприємств, в тому числі й для сімейних фермерських господарств.

Так, Т. Яворська вважає, що поділ малого бізнесу в сільському господарстві повинен диференціюватись в залежності від площі земельних угідь наступним чином: І – (до 20 га) – особисті селянські господарства та дрібні фермерські господарства; ІІ – (від 20 до 100) – сімейні фермерські господарства; ІІІ – (від 100 до 500) – фермерські господарства та сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм господарювання [6]. На нашу думку, площі земельних угідь для фермерського господарства є дуже важливим показником, який обов'язково слід враховувати, проте слід брати до уваги ще й інші критерії.

Професор М.Г. Шульський вважає, що під класичним фермерським господарством слід вважати господарство, що ґрунтується на праці фермера та членів його родини з можливим залученням одного середньорічного найнятого працівника [5].

В окремих європейських країнах законодавство дозволяє таким господарствам залучати найману робочу силу, проте при цьому чітко регламентується кількість найманих працівників і вона є незначною, наприклад два, три або п'ять осіб. Як правило, найману робочу силу залучають на сезонні роботи [4].

Батюк Г.В., вважає, що до малих форм господарювання в аграрній сфері слід відносити фермерські господарства, які згідно Господарського Кодексу підпадають під визначення мікропідприємства, проте з певними уточненнями, а саме, створенням та діяльністю займається одна особа чи кілька осіб, які є родичами або членами сім'ї, кількість найманих працівників обмежується 3 особами та площа земельних угідь становить до 100 га [1]. Дана думка заслуговує на увагу, однак є спірною, по-перше, щодо обмеження сімейного фермерського господарства площею земельних угідь до 100 га, і, по-друге, щодо неврахування можливого поголів'я тварин (якщо фермерське господарство займається тваринництвом). З цього приводу Гриценко М. зазначає, що сімейне фермерське господарство, яке займається вирощуванням технічних і зернових культур, не можна обмежуватись 100 гектарами, тому що, вирощуючи ці культури на такій площі, воно не матиме достатньої рентабельності, а відтак, з часом може збанкрутувати. Якщо сімейне фермерське господарство у степовій зоні займається виробництвом зернових культур, то за наявної сучасної техніки воно здатне самостійно обробляти 2-3 тис. гектарів. Якщо сімейне фермерське господарство займається вирощуванням овочів у закритому ґрунті, то загальна площа теплиць може складати 5-10 гектарів. А інакше без найманої робочої сили, яка працює на постійних засадах, не обійтися. [4].

Провідними науковцями ННЦ «Інститут аграрної економіки» визначені наступні раціональні розміри фермерських господарств: 300 – 400 га – для господарств, що виробляють зернові та соняшник; 25-60 га - овочі, плоди та ягідні; 20-50 га – виноград.

З цього приводу інші науковці зазначають, що для фермерських господарств зернового напряму при використанні тракторів марок МТЗ, ЮМЗ і Т-150 оптимальним є розмір землекористування 350-1000 га. При використанні

більш потужної техніки розмір землекористування господарства має пропорційно зростати до 1600-2000 га, 3200-6000 га і т.д. [3].

На думку М. Гриценко, якщо сімейне фермерське господарство займається тваринництвом, то таке господарство, як правило, не може утримувати більше 50-60 голів молочного стада ВРХ, адже необхідно створити умови для належного догляду за тваринами та забезпечити кормовою та матеріально-технічною базами [4]. В умові спеціалізації на інших галузях тваринництва радимо обчислювати умовне поголів'я тварин відповідно до Методичних рекомендацій щодо проведення розрахунків витрат кормів худобі та птиці у господарствах усіх категорій [2].

Отже, з метою визначення диференційованих підходів до організації обліку в фермерських господарствах, пропонуємо наступні їх типи (табл. 1).

Таблиця 1

Критерії визначення диференційованого підходу до вибору форми ведення бухгалтерського обліку в фермерських господарствах

Типи фермерських господарств	Критерії віднесення	Характерні ознаки	Рекомендована форма ведення обліку	Рекомендована форма організації обліку
Сімейні фермерські господарства	Чисельність найманих працівників - 3; Площа с.г. угідь: - зернові, зернобобові та технічні культури – до 5000 га; - овочі – до 100 га; - плоди та ягідні – до 50 га; К-сть поголів'я, ум. гол. – до 50; Дохід від сільськогосподарської діяльності - 500 тис. євро	Сімейна форма господарювання	Проста	Самостійне ведення обліку
Фермерські господарства-МП	За Господарським кодексом: середня кількість працівників не перевищує 50 осіб, річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суми, еквівалентної 10 млн. євро	Мале підприємство в сільському господарстві	Спрощена	Бухгалтер
Великі фермерські господарства	За Господарським кодексом: середня кількість працівників більша ніж 50 осіб, річний дохід від будь-якої діяльності вищий суми, еквівалентної 10 млн. євро	Сільськогосподарське підприємство	Загальна	Бухгалтерська служба

Таким чином, в Законі України «Про фермерське господарство» доцільно було б зробити розмежування між сімейними фермерськими та іншими фермерськими господарствами та навести запропоновані критерії їх визначення.

Виходячи з того, що зазвичай облік в сімейних фермерських господарствах веде фермер або інший член господарства, які, як правило, не мають навиків та досвіду ведення бухгалтерського обліку, то спрощення обліку і звітності потребують саме такі господарства.

Список використаних джерел:

1. Батюк Г.В. Особливості визначення критеріїв малих форм господарювання в аграрній сфері / Г.В. Батюк // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (Економічні науки). – № 1(21), Том 3. – С. 28-36.
2. Методичні рекомендації щодо проведення розрахунків витрат кормів худобі та птиці у господарствах усіх категорій, затв. Наказом Держкомстату від 24.01.2008 р. № 18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/metod_polog/metod_doc/2008/18/metod.htm.
3. Наукові основи агропромислового виробництва в зоні Лісостепу України / Укр. акад. аграр. наук; ред-кол.: М.В. Зубець [та ін.]. – К.: Логос, 2004. – 776 с.
4. Фермерів незабаром можуть розділити / М. Гриценко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zdolbunivcity.net/fermeriv-nezabarom-mozhut-rozdilyty/.
5. Шульський М.Г. Організаційно-економічні основи функціонування малих господарських формувань у сільському господарстві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: 08.07.02 / М.Г. Шульський. – Київ, 2006. – 39 с.
6. Яворська Т. Особливості визначення критеріїв малого бізнесу у сільському господарстві / Т. Яворська // Аграрна економіка. – 2009, Т. 2, № 3-4.

УДК 657.471

Т.А. КОВАЛЬЧУК, *аспирант,*
Винницкий национальный аграрный университет

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИЧЕСКИХ ПОДХОДОВ К УЧЕТУ ЗАТРАТ ПРОИЗВОДСТВА

Развитие системы отечественного бухгалтерского учета в условиях изменения бухгалтерского законодательства и его гармонизации с международными стандартами финансовой отчетности, обуславливают необходимость совершенствования методического обеспечения учёта, и непосредственно, учета затрат. Поскольку правильные и осмысленные управленческие решения на основе организации сбора, формирования и оценки информации о затратах, имеют особое значение для обеспечения эффективности деятельности предприятия.

Важным вопросом остается исследование целей и этапов учета затрат производства, которые обусловлены многими изменениями в сфере управления

производством и которые должны отвечать требованиям рынка и технологии производства.

Проблемы развития и совершенствования учета производственных затрат беспокоят многих экономистов. В частности, указанной теме посвятили свои научные труды такие известные отечественные и зарубежные ученые, как: М.Т. Белуха, И.А. Бланк, В.П. Завгородний, М.В. Кужельный, Л.А. Лигоненко, А.А. Мазараки, Е.В. Мних, Л.В. Нападовская, Ю.И. Осадчий, В.В. Пастухова, В.В. Сопко, В.Я. Шевчук, В.А. Шевчук, А.Д. Шеремет и др.

Целью данного исследования является рассмотрение и совершенствование методических подходов к учету затрат производства.

Новые экономические условия значительно расширяют возможности предприятий в определении правил ведения учетной политики. Отечественные предприятия, исходя из требований хозяйствования, могут самостоятельно определять конкретные методики и формы организации бухгалтерского учета, выбирать методы оценки производственных запасов при их отнесении на издержки производства, способы и методы исчисления себестоимости продукции [1].

В этих условиях возрастают требования к бухгалтерскому учету, прежде всего, в направлении повышения гибкости, аналитичности и оперативности получаемой информации о затратах на производство продукции с целью принятия эффективных управленческих решений.

Решение этой проблемы требует создания новой системы получения информации о производственных затратах, применение нетрадиционных для отечественной практики бухгалтерского учета подходов к калькулированию себестоимости продукции, оптимизации результатов деятельности предприятия через использование принципов и методов управленческого учета.

Полученные в течение многих лет теоретические и практические разработки по проблемам совершенствования учета затрат на производство имеют большое значение для развития отечественной теории учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Однако, исследования действующей методики учета производственных затрат на предприятиях свидетельствуют, что она не в полной мере соответствует современным условиям хозяйствования. Требуют практической реализации вопросы совершенствования учета материальных затрат, в частности выбора метода оценки сырья и материалов, учета расходов на оплату труда, учета и распределения косвенных расходов [2].

Выпуск продукции, которая будет реализована, и получение прибыли является главной целью производственной деятельности предприятия. Производственные процессы – это второй этап производства. Характерной особенностью этого этапа как центрального в производственной системе является формирование затрат на производство продукции.

Состояние производства характеризуется его эффективностью, психологическими параметрами, степенью использования достижений научно-технического прогресса, местом и ролью работника в производственных процессах. В условиях ограниченности ресурсов и достижения плановой

эффективности, возникает потребность постоянного сопоставления расходов и полученных результатов. Эта проблема усугубляется под воздействием инфляции, когда данные о производственных затратах необходимо повседневно сверять с данными будущих затрат, во многом зависят от воздействия внешней среды. Возможность устранения или предсказания влияния многих негативных внутренних и внешних факторов появляется благодаря рационально организованном учете затрат на производство [3].

Учет затрат на производство организуется с целью распределения затрат на каждую отдельную операцию или каждый отдельный продукт, что необходимо для оценки запасов и определения финансового результата. Задачи учета затрат на производство заключается в накоплении затрат, достигаемое путем сведения данных для исчисления себестоимости единицы продукции. Целью возведения данных в системе накопления расходов является установление величины затрат по двум главным объектам - продукции (для оценки стоимости запасов) и центрам ответственности (с целью контроля за уровнем затрат). Таким образом, система учета производственных затрат - это суммирование затрат по центрам ответственности и распределение этих расходов на калькуляционную единицу[4].

Учетно-вычислительную работу по определению себестоимости промышленной продукции можно разделить на три этапа:

1) Постепенное накопление производственных затрат в течение месяца:

прямые производственные расходы накапливаются на калькуляционных счетах, а общепроизводственные - на собирательно-распределительных.

2) Распределение общепроизводственных расходов по аналитическим позициям калькуляционных счетов:

- переменные общепроизводственные расходы распределяются на каждый объект расходов с использованием выбранной базы распределения (часов труда, заработной платы, объема деятельности, прямых расходов и т.п.), исходя из фактической мощности предприятия в отчетном периоде;
- постоянные производственные накладные расходы распределяются на каждый объект расходов с использованием выбранной базы распределения (часов труда, заработной платы, объема деятельности, прямых расходов и т.п.) при нормальной мощности. Нераспределенные постоянные общепроизводственные расходы включаются в состав себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) в периоде их возникновения. Общая сумма распределенных и нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов не может превышать их фактической величины.

3) Распределение расходов, собранных на калькуляционных счетах производства, между готовой продукцией и незавершенным производством (по каждой аналитической позиции этих счетов):

- незавершенным производством считается продукция (работы, услуги), не прошедшая всех стадий, фаз производства, предусмотренных технологическим процессом. К нему относятся забракованные полуфабрикаты и

детали, которые не подлежат исправлению, а также сырье, материалы, полуфабрикаты, которые не были в обработке.

Оценка остатков незавершенного производства осуществляется согласно отраслевым порядком калькулирования себестоимости готовой продукции за исключением понесенных вследствие технически неизбежного брака, возмещение износа специального инструмента и затрат на освоение производства новых видов продукции. Допускается оценка незавершенного производства по сумме прямых производственных затрат. Размер незавершенного производства уточняется при проведении инвентаризации [5].

Там, где текущий учет затрат ведется не отдельно по каждому объекту калькуляции, а в целом (например, по группам однородных изделий), возникает необходимость внесистемного распределения расходов в пределах каждой группы изделий между отдельными видами продукции, входящих в эту группу.

Список использованной литературы:

1. Ефимова Ф.Ф. Бухгалтерский учет: Учебник длястудентов специальности «Учет и аудит» высших навчальнх заведений / Под ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. - [7-е изд., доп. и перераб.]. – М.: ЧП «Рута», 2006. – 832 с.
2. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственном предприятии: Учебник / В.Э. Керимов. – [4-е изд., изм. и доп.]. – М.: Издательско-Торговая корпорация «Дашков и Ко», 2004. – 580 с.
3. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: [учебное пособие] / Н.П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 560 с.
4. Сопко В.В. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции в промышленности / В.В. Сопко, А.М. Петрик. – К.: Техника, 2006. – 112 с.
5. Ткаченко Н.М. Бухгалтерский учет на предприятиях Украины / Н.М. Ткаченко. – К.: АСК, 2005. – 427 с.

УДК 657.421:657.922

В.О. КОРИТНИЙ, *здобувач,*

Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

ОБЛІК ПЕРЕОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Основні засоби сільськогосподарських підприємств використовуються протягом тривалого періоду – від 1 (деякі малоцінні об’єкти) до 50 і більше років (будівлі, споруди). З часом, під впливом інфляції, науково-технічного прогресу, амортизації та інших чинників їх облікова та справедлива вартість можуть суттєво різнитись, що зумовлює необхідність проведення переоцінок.

Проблеми переоцінки основних засобів розглядали А.В. Боднарчук, М.І. Герун, С. Голов, М.М. Зюкова, М.В. Корягін, М.М. Могилова, Г.М. Підлісецький, І.Я. Погрібний, Ю.С. Серпенінова, І.В. Супрунова, А.А. Таран, В. Шевчук та інші вчені. Разом з тим, недостатньо уваги приділяється питанням вдосконалення методики переоцінки та відображення її в обліку.

Переоцінка передбачає коригування вартості активів як в сторону збільшення (дооцінка), так і в сторону зменшення (уцінка). Метою переоцінки основних засобів в бухгалтерському обліку є надання користувачам достовірної, повної та неупередженої інформації про справедливу вартість наявних об'єктів для прийняття рішень.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» підприємство/установа може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Збільшення (зменшення) первісної вартості відбувається одночасно із збільшенням (зменшенням) суми зносу на індекс переоцінки, який розраховують співвідношенням справедливої вартості об'єкта на дату переоцінки до його залишкової вартості [1].

Однак, вказаний алгоритм розрахунку не забезпечує достовірність зміни первісної вартості об'єктів через невідповідність, в тій чи іншій мірі, нарахованого зносу фактичному. Тому визначення індексу переоцінки основних засобів має базуватись на співвідношенні справедливої вартості нових об'єктів на дату переоцінки до первісної (переоціненої) вартості аналогічних діючих об'єктів на інші дати в минулому. За основу, при цьому, можна обрати метод переоцінки, зазначений в Податковому кодексі, який базується на річному індексі інфляції.

Для переоцінки в обліку доцільніше використовувати індекси цін виробників по групах основних засобів, які надає Міністерство статистики України, а в разі їх відсутності – слід передбачити можливість проведення переоцінки первісної (переоціненої) вартості та зносу об'єктів за індексом інфляції, починаючи з місяця, наступного за введенням в експлуатацію або попередньою переоцінкою. Для основних засобів ж іноземного походження за індекс переоцінки потрібно брати співвідношення офіційного курсу НБУ грошової одиниці країни виробника. Особливо актуальним є застосування цієї методики для груп об'єктів, що не зазнавали переоцінки довгий час.

Разом з тим, переоцінка може не змінювати первісну вартість активів. В таких випадках (суттєвих відхилень нарахованого та фактичного зносу в процесі експлуатації, справедливої вартості безкоштовно одержаних об'єктів, передачі в оренду, заставі майна тощо) існує потреба уточнення лише балансової вартості об'єктів (групи об'єктів). Для цього слід переоцінити їх балансову вартість до справедливої, отриманої множенням справедливої вартості нового об'єкта на відсоток придатності та діленням на 100.

Потребує вдосконалення і методика відображення в обліку переоцінки об'єктів. Так, діючі нормативні акти з питань бухгалтерського обліку передбачають, що дооцінка основних засобів збільшує власний капітал, уцінка – витрати діяльності [1], а зміна справедливої вартості довгострокових біологічних активів – доходи або витрати діяльності [2].

Згідно ж Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» доходами є збільшення економічних

вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників); витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [3].

Таблиця 1

Методика відображення переоцінки основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку

Операції	Діюча методика		Рекомендована методика	
	Кореспонденція		Кореспонденція	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Дооцінка:				
первісної вартості	10, 11, 16	41	10, 11, 16	41
зносу	41	13	41	13
балансової (справедливої) вартості	х, 16	х, 71	10**, 11**, 16*	41**
Дооцінка в межах сум попередніх уцінок:				
первісної вартості	х	х	10, 11, 16	45
зносу	10,11,16	13	45	13
залишкової вартості	10,11,16	74	х	х
балансової (справедливої) вартості	х	х	10**, 11**, 16*	45
Уцінка:				
первісної вартості	х	х	45	10,11,16
зносу	13	10,11,16	13	45
залишкової вартості	97	10,11,16	х	х
балансової (справедливої) вартості	х, 94	х, 16	45	10**, 11**, 16*
Уцінка в межах сум попередніх дооцінок:				
первісної вартості	х	х	41	10,11,16
зносу	13	10,11,16	13	41
залишкової вартості	41	10,11,16	х	х
балансової (справедливої) вартості	х	х	41**	10**, 11**, 16*

**Окремий субрахунок (рахунок другого порядку).*

***Окремий субрахунок (рахунок третього порядку).*

Оскільки надходження (вибуття) активів внаслідок переоцінки не відбувається, то її результати змінюють власний капітал – активи підприємства, що залишаються після вирахування його зобов'язань. Тому підтримуємо позицію вчених щодо відображення сум дооцінок/уцінок на рахунках власного капіталу [4].

Особливістю рекомендованої методики (табл. 1) є кореспонденція сум переоцінки із використанням лише рахунків активів та капіталу. Причому для обліку дооцінки (уцінки) балансової вартості основних засобів слід відкривати окремі субрахунки, що в подальшому не має впливати на розмір доходів (витрат) та прибутків (збитків) діяльності. Такі операції, у кінцевому підсумку, знайдуть відображення в формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан), розділі ІІ «Сукупний дохід» форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та формі № 4 «Звіт про власний капітал».

Вказані пропозиції дозволять підвищити обгрунтованість та структуризованість облікової інформації про вартість і стан основних засобів, величину власного капіталу, фінансові результати аграрних та інших формувань.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.
4. Шевчук В. Методологія облікового відображення справедливої оцінки необоротних активів / В. Шевчук, М. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 10. – С. 9-16.

УДК 657.421.3

А.І. КОРІНЕНКО, *аспірант,*
Національний університет біоресурсів і природокористування України

ПРАВОВІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПЕРЕДУМОВИ ВІДОБРАЖЕННЯ ПРАВА ПОСТІЙНОГО КОРИСТУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНОЮ ДІЛЯНКОЮ В ОБЛІКУ

Права постійного користування земельною ділянкою зі складу земель державної та комунальної власності придбають підприємства та організації державної та комунальної форми власності.

Відповідно до норм ст. 92 ЗК України, право постійного користування земельною ділянкою – це право володіння та користування земельною ділянкою, що знаходиться у державній або комунальній власності без встановлення терміну [1].

Відповідно до Положення № 1213, право постійного користування земельною ділянкою враховується у складі нематеріальних активів та в порядку, встановленому П(С)БО 8 [5].

П(С)БО 8 визначає нематеріальний актив як немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований (незалежно від терміну його корисного використання (експлуатації)) [6].

Під ідентифікацією нематеріального активу мається на увазі, що актив на дату його придбання повинен бути достовірно визначений та бути корисним в періоді використання.

Право постійного користування земельною ділянкою в бухгалтерському обліку відображається у складі нематеріального активу за вартістю, визначеною Законом про оцінку майна. Використання придбаного права постійного користування земельною ділянкою неможливе без оформлення документа, що засвідчує таке право. А таким документом, відповідно до ст. 126 ЗК України, є державний акт, який складається на підставі рішення органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування. У свою чергу, рішення про надання права постійного користування земельною ділянкою ухвалюється на підставі проекту землеустрою (ст. 123, 151 ЗК України) [1].

Зокрема, ст. 123 ЗК України передбачено, що розроблений проект землеустрою щодо відведення земельної ділянки подається Комісії з розгляду питань, пов'язаних з узгодженням документації щодо землеустрою. Комісія протягом трьох тижнів з дня отримання проекту надає відповідному органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування своє заключення щодо погодження проекту або відмову в його узгодженні.

Обов'язковий перелік технічної документації щодо складання документів, що засвідчують право на земельну ділянку, встановлений нормами ст. 56 Закону про землеустрій. Одним з обов'язкових етапів розробки технічної документації є встановлення на місцевості меж земельної ділянки. З цією метою проводиться інвентаризація землі, роботи щодо якої є обов'язковими відповідно до ст. 35 Закону про землеустрій [8].

Таким чином необхідними для оформлення державного акту, що засвідчує право постійного користування земельною ділянкою є витрати зі складання проекту відведення землі, інвентаризації землі, а також витрати на узгодження з уповноваженими органами щодо землеустрою, містобудування та архітектури, охорони культурної спадщини, природоохоронних та санітарно-епідеміологічних органів.

Згідно п. 11 П(С)БО 8 первинна вартість придбаного нематеріального активу складається з вартості придбаний, непрямих невідшкодованих податків, мита та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, придатного для використання за призначенням [6].

Тому вартість робіт зі складання проекту відведення земельної ділянки та пов'язані з ними витрати повною мірою відповідають критеріям визнання нематеріального активу. Ці витрати повинні входити в первинну вартість нематеріального активу - права постійного користування земельною ділянкою.

Таким чином, первинна вартість нематеріального активу – права постійного користування земельною ділянкою, повинна включати вартість такого права, визначену відповідно до Закону про оцінку майна, з урахуванням витрат на оформлення державного акту, що засвідчує таке право.

Відповідно до пп. 11.7 Інструкції з інвентаризації, в ході проведення інвентаризації перевіряється наявність документів на земельні ділянки [2].

Слід відмітити, що форма первинного документа для обліку права постійного користування земельною ділянкою на сьогоднішній день не встановлена.

Згідно Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні первинні документи повинні мати наступні обов'язкові реквізити:

- назву документу (форми);
- дату та місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складений документ;
- зміст та об'єм господарської операції, одиницю вимірювання господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, які дають можливість ідентифікувати особу, що бере участь в здійсненні господарської операції [7].

Але державний акт на право постійного користування земельною ділянкою не містить обов'язкових реквізитів для визнання його первинним документом в бухгалтерському обліку.

В той же час, п. 2.7 Положення № 88 встановлено, що документування господарських операцій може здійснюватися з використанням самостійно виготовлених бланків, які повинні містити реквізити типових або спеціалізованих форм [4].

Враховуючи вищевикладене, право постійного користування земельною ділянкою може враховуватися з використанням первинного бухгалтерського документа, форма якого встановлена підприємством самостійно, з урахуванням усіх обов'язкових реквізитів, передбачених Законом про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні.

Що стосується амортизації нематеріального активу права постійного користування землею, то нематеріальний актив з невизначеним терміном корисного використання не амортизується.

Список використаних джерел:

1. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2001-2015.
2. Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків (із змінами та доповненнями), затверджена наказом Мінфіну України 11.08.1994 р. № 69 [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2001-2015.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://magazine.faaf.org.ua/content/view/918/37/.
4. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 1999-2015.
5. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів, затверджене наказом Мінфіну України від 19.12.2006 р. № 1213 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 1999-2015.
8. Про землеустрій: Закон України від 22.05.2003 р. № 858-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2001-2015.

УДК 657.1

В.В. КОРОЛЬ, *к.е.н.,*
старший викладач кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК,
Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

Система сучасного бухгалтерського обліку в Україні одночасно поєднує в собі регламентацію на законодавчому рівні з поєднанням професійного судження. Водночас питання професійного судження не повинні виходити за межі правового поля чи суперечити нормативно-правовій базі.

Без належного нормативно-правового забезпечення система бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати. Нормативно-правове поле формувалось протягом двох останніх десятиріч і перебуває в процесі постійних трансформацій, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

У структурі нормативної бази передбачено документи, які визначають на основі загальних принципів конкретні правила бухгалтерського обліку окремих його ділянок в залежності від завдань, визначених власниками та адміністрацією підприємства. Саме тому для організації обліку операцій з давальницькою сировиною важливе значення надається характеристиці стану нормативних документів з бухгалтерського обліку. Вважаємо за необхідне з урахуванням нових напрямів господарської практики виокремити в системі нормативно-правового регулювання операцій з давальницькою сировиною певні рівні (табл. 1).

Таблиця 1

Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною

Міжнародний рівень
Концептуальна основа фінансово звітності МСБО 2 «Запаси» МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» МСБО 18 «Дохід» МСФЗ 13 «Справедлива вартість» МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами»
Національний рівень
Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996-XIV Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 П(С)БО 9 «Запаси», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 П(С)БО 15 «Дохід», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 П(С)БО 16 «Витрати», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 П(С)БО 17 «Податок на прибуток», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затв. Наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390 Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), затв. Наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 № 373
Рівень підприємства
Розпорядження суб'єктів господарювання щодо форм організації бухгалтерського обліку та облікової політики Наказ про облікову політику

Джерело: узагальнено автором.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку операцій з давальницькою сировиною варто відносити:

– Міжнародні стандарти фінансової звітності;

– Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

– постанови і рішення Кабінету Міністрів України;

– накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств;

– НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 17 «Податок на прибуток», які визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції з давальницькою сировиною, порядок визначення доходів та витрат за результатами їх проведення;

– Кодекси України (Податковий, Господарський, Митний, Цивільний);

– вказівки, інструкції, положення, методичні рекомендації;

– плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі);

– наказ про облікову політику підприємства.

Міжнародний рівень характеризується регулюванням правил ведення обліку за умов, якщо підприємство обрало МСФЗ в якості основних для формування показників фінансової звітності.

Національний рівень визначається колом різнорідних нормативно-правових документів щодо регулювання бухгалтерського обліку. Визначальними з питань організації і методики обліку є національні положення (стандарти), розроблені у відповідності до вимог Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». У ст. 7 даного Закону зазначено, розроблення національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, фінансової звітності та інших нормативно-правових актів щодо ведення обліку та складання фінансової звітності покладено на методологічну раду, яка функціонує на правах консультативного органу при Мінфіні України.

Рівень підприємства представлений основними положеннями облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною. Зокрема такими положеннями можуть бути: умови визнання та критерії оцінки доходів від реалізації продукції залежно від каналу реалізації; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості готової продукції, що виготовлена з давальницької сировини; методи списання давальницької сировини на виробництво; методи оцінки основної та побічної продукції, що виготовлена з давальницької сировини; рахунки для обліку давальницької сировини, готової продукції та послуг з переробки. Таким чином, облікова політика окреслює методику обліку окремих операцій, і повинна відображати особливості організації ведення бухгалтерського обліку та порядок здійснення контролю.

Отже, дотримання вимог нормативно-правових актів може забезпечити наявність достовірної інформації в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності щодо обліку операцій з давальницькою сировиною. Самостійність підприємства у питаннях регулювання обліку та застосування управлінським

персоналом професійного судження при підготовці звітності також має вагомий вплив на формування достовірної й точної інформації для прийняття управлінських рішень.

Список використаних джерел:
1. Бірюк О.Г. Облік і контроль в управлінні виробництвом та реалізацією цукрових буряків: монографія / О.Г. Бірюк, В.В. Король. – К.: КНЕУ, 2014. – 285 с.
2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. №996-XIV [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.

УДК 657.47

К.В. КОРОЛЬ, *аспірантка*
кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Одеський національний економічний університет

АЛГОРИТМ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Ринкове середовище господарювання вимагає здійснення ефективного управління підприємствами, що, у свою чергу, потребує забезпечення управлінського персоналу точною, актуальною, своєчасною та релевантною інформацією. Останнє можливо через раціональну організацію та здійснення обліку за центрами відповідальності. Раціональна організація обліку за центрами відповідальності передбачає розробку методологічних засад до його побудови. В якості однієї з таких засад можна визначити побудову алгоритму виокремлення центрів відповідальності в середовищі підприємства.

Засновником обліку за центрами відповідальності вважається Джон Хіггінс, який у 1952 р. дав таке його визначення: «облік за центрами відповідальності – це система бухгалтерського обліку, яка організується підприємством так, що затрати акумулюються і відображаються в звітах на певних рівнях управління» [5, с. 45]. Як слідує з наведеного визначення ключовими моментами обліку за центрами відповідальності є: формування звітів для відповідних рівнів управління – децентралізація управління, виокремлення певних рівнів управління – визначення центрів відповідальності; збір та накопичення затрат у кожному центрі відповідальності – формування відповідної системи аналітичного обліку для таких центрів та їх введення у загальну систему обліку підприємства через відповідні аналітичні рахунки.

Центральним елементом обліку за центрами відповідальності є поняття центру відповідальності. Як правило центром відповідальності називають підрозділ, який очолює керівник, що несе особисту відповідальність за результати його роботи [1, с. 91; 2, с. 29; 3, с. 405; 4, с. 23; 6, с. 196; 7].

З огляду на визначений зміст категорії «центр відповідальності» та специфіку промислових підприємств, для яких характерна наявність основних, обслуговуючих та допоміжних виробничих процесів та цехової структури

організації виробництва, алгоритм виокремлення центрів відповідальності та побудови обліку за центрами відповідальності може бути таким:

1) Визначення основних напрямків і специфіки виробничої (господарської) діяльності, типу організаційної структури підприємства.

2) Вивчення виробничої діяльності підприємства, технології її організації, особливостей функціонування виробничо-технологічних процесів підприємства. Визначення основних, обслуговуючих і допоміжних виробничих процесів підприємства.

3) Розподіл основних напрямків виробничої діяльності підрозділами підприємства, визначення структурних підрозділів чи організаційних одиниць, що виконують основні, допоміжні та обслуговуючи виробничі функції.

4) Аналіз підконтрольності затрат за структурними підрозділами підприємства, визначення контрольованих статей затрат.

5) Виділення центрів відповідальності і визначення їх статусу, функцій та повноважень.

6) Виділення в межах центрів відповідальності місць виникнення затрат за функціональною ознакою до виробничо-технологічних процесів.

7) Визначення регламенту взаємодії по горизонталі (між центрами відповідальності) і вертикалі (між верхньою ланкою і окремими центрами відповідальності).

8) Розробка аналітичного плану рахунків для визначених центрів відповідальності у системі рахунків підприємства

9) Створення переліку планів і звітів, що складаються кожним центром відповідальності.

10) Визначення показників оцінки ефективності роботи центра відповідальності щодо затрат та виконання інших запланованих показників, визначення заходів підвищення мотивації щодо ефективного виконання поставлених завдань.

11) Розробка внутрішніх положень, що регламентують права й обов'язки центрів відповідальності.

Список використаних джерел:

1. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення: монографія / за редакцією д-ра екон. наук, проф. С.С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А.О. Єпіфанова; [С.С. Герасименко, А.О. Єпіфанов, М.Д. Корінько та ін.]. – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 162 с.
2. Гоголь М.М. Обліково-інформаційна складова стратегії розвитку вертикально-інтегрованих підприємств: монографія / М.М. Гоголь, В.Ф. Максімова, В.В. Попович. – Одеса: «Атлант», 2014. – 196 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов – 3-те вид. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: пер. с анг./ К. Друри; под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с.

5. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник / В.Э. Керимов. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2005. – 484 с.
6. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: [монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.
7. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції: дис. … док. екон. наук, спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз, аудит / Маргарита Іванівна Скрипник. – К., 2012. – 540 с.

УДК 657.6

Ю.М. КРОТ, к.*е.н.,*
доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту,
Черкаський державний технологічний університет

ОБЛІК ВІДСТРОЧЕНИХ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ПІДПРИЄМСТВА

На сучасному етапі розвитку господарських відносин користувачі прагнуть отримати реальну інформацію про стан і використання основних засобів. Таку інформацію має надавати бухгалтерський облік. Але в той же час, незважаючи на постійну уніфікацію законодавчої бази, в системі бухгалтерського та податкового обліку щодо основних засобів виникають різниці, що зумовлені різними підходами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [2] та норм Податкового кодексу України [1]. Зважаючи на це, актуальним постає питання дослідження алгоритму фіксації таких відмінностей як відстрочених податкових активів чи відстрочених податкових зобов'язань.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних засад і методичних підходів до вирішення проблем обліку основних засобів внесли М.Я. Дем'яненко, Ф.Ф. Бутинець, Г.Г. Кірейцев, В. А. Замлинський, М.Т. Білуха, А.П. Панасенко, Т.С. Муріна, М.В. Кужельний, В.П. Завгородній, В.Ф. Палій та ін.

Метою даного дослідження є огляд наявних проблем та відображення тимчасових різниць, що виникають в системі бухгалтерського та податкового обліку основних засобів відповідно до діючого законодавства.

Сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку характеризується його розподілом на декілька підсистем, а саме, фінансового, податкового, внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, що зумовлює особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Особливе місце в системі бухгалтерського обліку займають питання, пов'язані із відмінностями нарахування доходів та витрат, пов'язаних із операціями з основними засобами в бухгалтерському та податковому обліку.

Розбіжності між бухгалтерським і податковим прибутком викликані різними вимогами до відображення деяких видів витрат і доходів у бухгалтерському й податковому обліку, що, відповідно, призводить до різних сум податку, нарахованих на такий прибуток. П(С)БО 17 «Податок на прибуток» дозволяє конкретизувати дані відмінності. У зв'язку із цим у фін звітності, окрім витрат (доходів) з податку на прибуток, фіксують відстрочені податкові активи (ВПА) або відстрочені податкові зобов'язання (ВПЗ) [3].

Як показують проведені дослідження, схема відображення у фінансовій звітності відстрочених податків давно зазнає критики з боку деяких теоретиків бухгалтерського обліку, а фінансові аналітики не приховують свого скепсису щодо відповідних звітних показників. Проте досі провідні стандартизаційні системи світу воліють показувати у фінансових звітах ув'язування податкового та бухгалтерського прибутку за допомогою інтерпретації й обчислення відповідних розбіжностей.

Вітчизняний П(С)БО 17 «Податок на прибуток» загалом майже не відрізняється від аналогічного міжнародного стандарту МСБО 12 «Податки на прибуток» [4]. Проте, останній більш масштабний та містить детальні описи багатьох проблем. Цього не вистачає надто стислому національному стандарту. Зчаста бухгалтери, використовуючи П(С)БО 17, зіштовхуються із запитаннями, відповідей на які в національному стандарті немає.

Тому спробуємо висвітлити деякі з таких питань, пов'язані із операціями із основними засобами. Для цього наведемо практичні приклади із господарської діяльності підприємств з подальшим їх відображенням на рахунках бухгалтерського та в системі податкового обліків.

У звітному році за об'єктом основних засобів адмінпризначення здійснено поліпшення (модернізацію) на суму 12 тис. грн., що в бух обліку капіталізовано, а в податковому включено до витрат періоду на підставі п. 146.12 ПКУ. Бухгалтерський та податковий облік цих операцій відображено в таблиці 1.

Таблиця 1

Порядок відображення в бухгалтерського та податковому обліку операцій з поліпшення об'єкту основних засобів

№	Зміст операції	Бухоблік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		дохід	витрати
1	Здійснено модернізацію об'єкта основних засобів	151	631	12000	-	12000
2	Збільшено первісну вартість об'єкта на суму поліпшення	103	151	12000	-	-
3	Відображено відстрочені податкові зобов'язання (12000 - 0)*18 %	981	54	2160	-	-

Таким чином, на кінець звітного періоду за дебетом рахунку 103, серед іншого, зафіксовано суму поліпшень 12 тис. грн., у податковому ж обліку всі витрати на поліпшення списано до витрат періоду. У підсумку балансова вартість необоротних активів більша за податкову базу на 12 тис. грн.. Це є тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню, оскільки в подальшому податковий прибуток збільшиться на цю суму. Тож у даному випадку варто зафіксувати відстрочені податкові зобов'язання.

Аналогічні виникнення тимчасових різниць можуть мати місце також внаслідок інших операцій з основними засобами, таких як нарахування амортизації, проведення переоцінок тощо.

Тож бухгалтер має розуміти, що методику П(С)БО 17 спрямовано на те аби дати користувачеві звітності насамперед інформацію про те, які податкові наслідки очікують підприємство в майбутньому, в не про те, які були податкові розклади у звітному періоді.

Таким чином, в ході обліку операцій з основними засобами увагу слід приділяти відмінностям в нормах законодавства, що регулюють системи бухгалтерського й податкового обліку. Адже саме вони в подальшому матимуть вплив на фіксацію та відображення у звітності тимчасових податкових різниць.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – К.: 2010.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене: наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене: наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 р. № 353. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00.

УДК 657.4:631.162

О.І. КРОЧАК, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Уманський національний університет садівництва

ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

На сьогоднішній день українські підприємства мають право самостійно розробляти власні виробничі програми, плани виробничого і соціального розвитку, визначати стратегії цінової політики. В результаті цього суттєво зростає відповідальність керівників за прийняті ними управлінські рішення. Але в сучасних умовах процес управління підприємством значно ускладнився.

Виходячи з цього ускладнюються і завдання, що постають перед системою бухгалтерського обліку. Зрештою виник новий напрям діяльності облікових працівників – управлінський облік, який поєднує рахівництво, калькулювання, прогнозування, аналіз та інші економіко-математичні методи.

Проблеми організації управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах знайшли відображення в наукових працях вітчизняних та зарубіжних учених. Зокрема такі вчені, як М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов,. М.Я. Дем'яненко, К. Друрі, В.Г. Ліник, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, та інші займались проблемами управлінського обліку.

Більшість вчених у сфері обліку дотримуються думки про те, що управлінський облік, як самостійний вид формування та використання економічної інформації, не тільки має право на існування, але й необхідний. Це знайшло відображення у міжнародних стандартах обліку та звітності, в англомовній економічній літературі, у практичній діяльності багатьох зарубіжних та вітчизняних підприємств.

Потрібно відмітити, що історично управлінський облік часто мав другорядне значення після фінансового. Однак розширення підприємств, зміни в технологіях, державне регулювання, а також підвищення освітнього рівня менеджерів за останні десятиріччя прискорили розвиток управлінського обліку і призвели до широкого визнання його як спеціальної області дослідження.

Саме тому впровадження управлінського обліку на підприємствах є необхідною передумовою їх успішної роботи, створення оптимальної ринкової інфраструктури, виживання підприємств в умовах вільної конкуренції та зростання їх економічного потенціалу.

Основними факторами, що сприяють зростанню ролі управлінського обліку, є:

– посилення конкуренції;

– розвиток автоматизації виробничих процесів, а також нових методів управління;

– використання комп'ютерної техніки для управління та автоматизація облікових робіт.

Головним завданням управлінського обліку є: формування та надання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень. Але на сьогодні існують чинники, які стримують широке впровадження даного виду обліку в практику українських підприємств.

Однією з причин є неспроможність існуючих кадрів ефективно працювати в ринкових умовах, використовуючи бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль не тільки як потужні важелі інтенсифікації поточної господарської діяльності, але й у якості засобів оцінки перспектив бізнесу. Для досягнення конкурентних переваг, формування позитивного іміджу підприємства, завоювання довіри з боку кредиторів, інвесторів і партнерів керівництво повинно мати повноцінну інформацію стратегічного характеру [4, с. 24].

Деякі автори, зокрема Ф.Ф. Бутинець [1, с. 17-23], поставили під сумнів існування в Україні управлінського обліку. Порівнявши визначення цього виду обліку, яке подається у ряді опублікованих робіт, цей автор перш за все визначає, що у світі існує кілька близьких за змістом понять, а саме: у Франції –

маржинальний облік, У Німеччині – обчислення витрат і результатів і лише в англомовних країнах (США, Англії, Канаді) – управлінський облік. Одночасно було звернуто увагу на те, що в це поняття входить не тільки формування та контроль витрат на протязі звітного періоду, а і обґрунтовується необхідність прийняття управлінських рішень на перспективу.

Професор З. Гуцайлюк умовно поділяє дослідження проблем визначення суті, ролі управлінського обліку на 2 етапи. На першому з них, вивчаються можливості його органічного входження в існуючу систему обліку і звітності, а на другому – власне критичний аналіз суті управлінського обліку [2, с. 45].

Головною метою управлінського обліку є оперативне складання і подання внутрішньої звітності, необхідної для прийняття управлінських рішень з метою контролю використання ресурсів, виконання договорів, руху коштів та інших чинників, які впливають на одержання прибутку і досягнення успіхів на ринку.

Управлінський облік – це допомога керівництву у досягненні стратегічної мети підприємства. Інформація, що накопичується і використовується управлінським персоналом містить поточні оперативні дані по центрах відповідальності і є засобом планування майбутніх витрат, а також джерел для аналізу собівартості продукції та інших показників. За висловлюванням американських вчених, для управління підприємством більш необхідна інформація виробничого обліку, оскільки «успіх бізнесу залежить здебільшого від інформації про собівартість» [3, с. 108].

Чумаченко М.Г. також зазначає, що управлінський облік – це особиста справа підприємства, і його роль зросте, як тільки з'явиться необхідність пошуку шляхів зниження витрат виробництва [5, с. 12].

Слід виявити чинники, які стримують впровадження управлінського обліку в практику підприємств:

1) відсутні методичні рекомендації, які були б робочим посібником на підприємствах при розробці внутрішніх інструкцій;

2) залишилось невирішеним питання, хто має виконувати роботу з управлінського обліку. Так, деякі вчені вказують на те, що Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» до функцій бухгалтерії не включені ні розробка планів, ні виконання робіт щодо збирання, обробки даних та аналізу господарської діяльності;

3) відсутні чіткі визначення складових управлінського обліку;

4) одним із стримуючих чинників є відсутність необхідних знань у менеджерів різних ланок.

Досвід підприємств України свідчить, що практичне застосування управлінського обліку ще не набуло належного поширення. Практичний бік застосування управлінського обліку ставить перед керівництвом сільськогосподарських підприємств конкретні завдання організаційного характеру, а саме: чи доцільне використання цього виду обліку; чи створювати управлінську бухгалтерію; який має бути порядок формування інформації про витрати, обсяг виробництва та систему контролю за цими показниками тощо.

Величезний вплив на вирішення цих проблем мають галузеві, організаційні та інші особливості конкретних підприємств, наявність

внутрішньої та зовнішньої звітності тощо. Вирішальне значення при цьому мають відігравати розміри підприємств, потреби щодо забезпечення інформацією всіх рівнів управління та методики збору й опрацювання даних.

Однак найбільші складності для успішного впровадження управлінського обліку обумовлені особливостями діяльності окремих ланок народного господарства. При цьому мають бути враховані конкретні методичні підходи, які б дали змогу побудувати облік витрат та систему бюджетування відповідно до технології, узгодити з функціями витрат, а також запропонувати такі методи, які б допомогли створити належну систему контролю витрат. Таку систему впровадження управлінського обліку запропонував М. Чумаченко ще у 1999 році, однак ця проблема досі не вирішена.

На жаль, у підручниках та посібниках, що вийшли у світ в Україні та за рубежем, висвітлено лише загальні положення і зовсім не приділяється уваги особливостям управління витратами в окремих галузях.

Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф.Ф. Чи є в Україні управлінський облік / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ. – 2005. – № 1(5). – С. 17-23.
2. Гуцайлюк З. Ще раз про місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі господарюючих суб'єктів / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік. - 2004. - № 11. - С. 45-49.
3. Нападовська Л. Сутність управлінського обліку на сучасному етапі / Л. Нападовська // Економіка АПК. - 2009. - №3. - С. 16-18.
4. Радченко К.О. Проблемний управлінський облік та його прогностична функція / К.О. Радченко // Портал для управлінців. - № 10. - 2009. - С. 24-31.
5. Чумаченко М.Г. Розвиток управлінського обліку в Україні / М.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. - 2001. - № 11. - С. 3-6.

УДК 657.15

І.О. КРЮКОВА, *д.е.н.,*
завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Одеський державний аграрний університет

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МАРКЕТИНГОВОГО АУДИТУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Становлення ефективної системи маркетингового аудиту на підприємствах неможливо без організації відповідного обліково-аналітичного забезпечення, яке формує домінантний базис для прийняття і реалізації стратегічних управлінських рішень.

Головним завданням системи бухгалтерського обліку є збір, реєстрація та акумулювання аналітичних даних про фактичне становище найважливіших для

аграрних формувань об'єктів управління: активів та джерел їх фінансування, розрахунків, фінансових результатів, майна тощо. Метою такого процесу, який у практиці господарювання характеризується як «обліково-аналітичне забезпечення», є своєчасне та повне задоволення системи менеджменту у необхідній інформації для прийняття виважених управлінських рішень [1]. Касич А.О. комплекс дій з організаційно-аналітичного забезпечення розглядає як комплекс поетапних дій, що включає: на І етапі – збір, реєстрацію, накопичення інформації; на ІІ етапі – узагальнення інформації; на ІІІ етапі – аналітична обробка облікової інформації [3].

Більшість сучасних вчених мають спільну думку, що система обліково-аналітичного забезпечення не обмежується рамками збору та надання облікової інформації для управлінського процесу. Пархоменко О.В. до складу цієї системи як невід'ємний елемент відносить аудит [5]. Кірейцев Г.Г. до складу обліково-аналітичного забезпечення додає сукупність методів аналітичної обробки інформації та персонал, що виконує аналітичні завдання [4]. Інші вчені систему обліково-аналітичного забезпечення пропонують доповнити організаційним, методичним, технічним та програмним забезпеченням [2].

Погоджуючись із загальним визначенням сутності та набором складових системи обліково-аналітичного забезпечення, що запропоновані науковцями, вважаємо доцільним звернути увагу на принциповий аспект господарської діяльності будь-якої бізнес-структури, яка накладає відбиток на всі компоненти і методи обліку, аналізу і аудиту – стратегічний вектор розвитку. Вся інформація, яка міститься в обліково-аналітичних потоках, має бути орієнтована на досягнення генеральної мети функціонування аграрного формування у довгостроковій перспективі.

За таких умов обліково-аналітичне забезпечення в сучасних реаліях системно доповнюється аналітичною складовою, яка містить сукупність індикаторів розвитку суб'єкта господарювання, що необхідні для розробки ефективної стратегії функціонування підприємства в довгостроковій перспективі. Проміжний етап оцінювання ступеня виконання поставних стратегічних завдань в аграрних формуваннях покликаний забезпечити аудит та система зовнішнього і внутрішнього контролю. Динамічні зміни, які сьогодні відбуваються у зовнішньому та внутрішньому середовищі господарського управління, зміщують головні акценти та змінюють кінцеві результативні показники діяльності аграрних підприємств. Прибуток, як головний критерій та результат функціонування підприємства, поступово доповнюється іншими результативними параметрами. Ресурсно-функціональний методичний підхід до управління господарською діяльністю в умовах ринку об'єктивно доповнюється вартісними концепціями фінансового менеджменту, за яких базовим орієнтиром виступає не розмір отриманого чистого прибутку, а процеси капіталізації підприємства, вартість бізнесу в цілому як готового об'єкта купівлі-продажу на ринку діючих бізнес-проектів. У відповідності з цим, відповідних змін набуває й система обліково-аналітичного забезпечення аграрних формувань, яка

покликана надавати інформацію про всі аспекти діяльності підприємства, які впливають на вартісну оцінку аграрного бізнесу.

Динамічні зміни внутрішнього та зовнішнього ринкового середовища діяльності аграрних формувань висувають нові вимоги до системи обліково-аналітичного забезпечення системи управління. За умов активного аграрного ринку головним завданням системи обліково-аналітичного забезпечення маркетингового аудиту постає надання оперативної та достовірної аналітичної інформації про основні елементи ринкового оточення. В розрізі складових маркетингового середовища функціонування аграрних формувань система обліково-аналітичного забезпечення маркетингового аудиту спрямована на проведення поглибленої аналітичної оцінки у розрізі основних напрямів: аудит макросередовища, аудит мікросередовища, аудит організації маркетингу на підприємстві (рис. 1).

Доповнення науково-методичних засад організації обліково-аналітичного забезпечення маркетингового аудиту неможливе без визначення основних його функцій, що розкривають гносеологічний зміст та функціональну спрямованість такого процесу. Систематизація поглядів науковців та врахування специфіки функціонування підприємств аграрного сектору дозволили доповнити основні функції системи обліково-аналітичного забезпечення у сфері маркетингового аудиту та представити їх у наступній компліментарності:

1) інформаційна – надання своєчасної, повної та достовірної інформації, яка необхідна керівництву аграрних формувань для вирішення головних завдань маркетингової діяльності та задоволення потреб у інформаційних потоках зовнішніх і внутрішніх користувачів;

2) облікова – повне та неупереджене відображення всіх аспектів маркетингової діяльності та функціонально пов'язаних з нею господарських операцій у первинній та консолідованій звітності аграрних бізнес-структур;

3) контрольна – перевірка правильності ведення господарської діяльності та реєстрації її фактів у первинних та зведених інформаційно-облікових носіях;

4) аналітична – всебічна та комплексна аналітична оцінка всіх аспектів маркетингової діяльності підприємства на основі використання повної та неупередженої облікової інформації;

5) прогнозна – визначення перспектив розвитку та потенційних можливостей функціонування аграрного формування в певному сегменті аграрного ринку;

6) стратегічна – розробка та реалізація ефективної маркетингової стратегії розвитку аграрних формувань;

7) превентивна – надання повної та своєчасної інформації про стан зовнішнього та внутрішнього маркетингового середовища, що є необхідною передумовою для прийняття комплексу заходів, які носять превентивний характер та формують захисний механізм сільськогосподарських підприємств від реальних або латентних ризиків і загроз аграрного ринку.

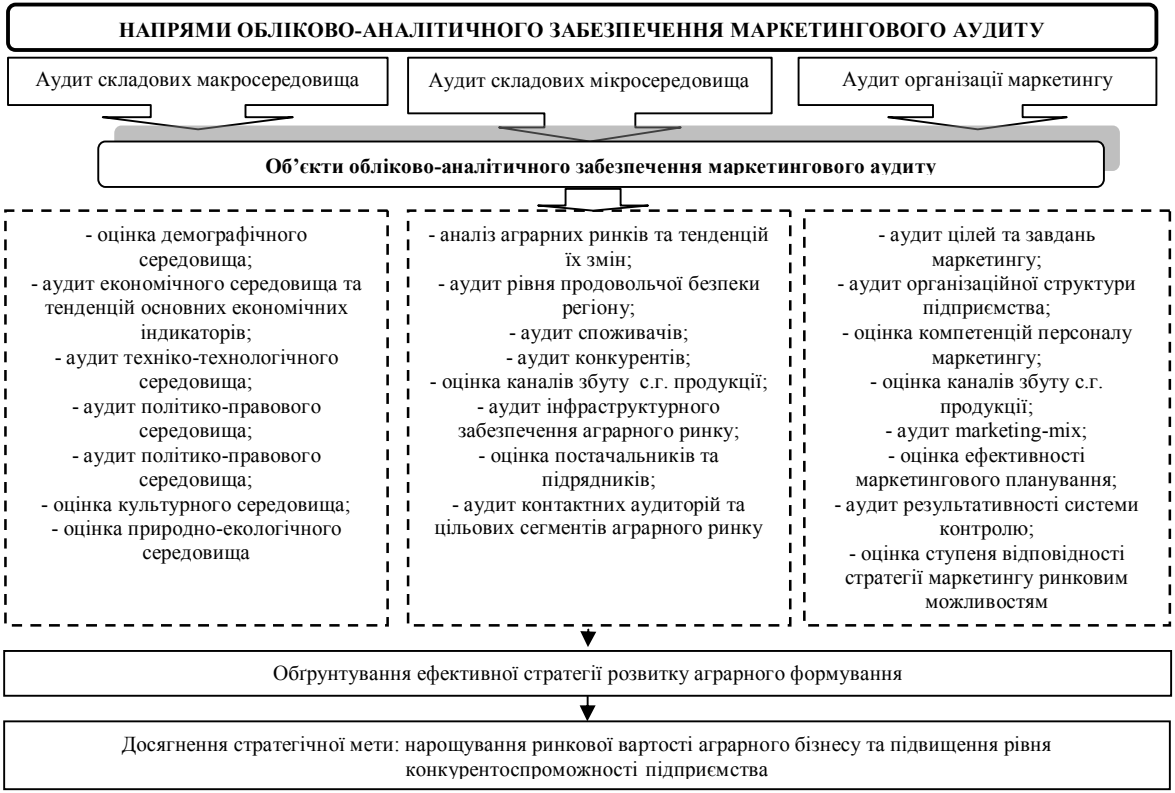


Рис. 1. **Напрями обліково-аналітичного забезпечення маркетингового аудиту аграрних формувань**

Список використаних джерел:
1. Волощук Л.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства / Л.О. Волощук // Праці Одеського політехнічного університету. – 2011. – Вип. 2(36). – С. 329-333.
2. Гудзинський О.Д. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту / Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Пахомова Т.М. // Облік і фінанси АПК. – 2008. - № 3. - С. 89-93.
3. Касич А.О. Науково-методичні основи обліково-аналітичного забезпечення управління прибутком підприємства / А.О. Касич, Р.М. Циган, О.І. Карабан // Проблеми економіки. – 2013. - № 1. – С. 191-196.
4. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки [монографія] / Г.Г.Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
5. Пархоменко О.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень в системі науково-технічної інформації: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.02.02 «Економіка та управління науково-технічним прогресом» / О.В. Пархоменко. – Київ, 2006. – 24 с.

УДК 657.47

П.О. КУЦИК,
професор кафедри бухгалтерського обліку,
Львівська комерційна академія

ОБЛІК ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ

За своєю природою витрати майбутніх періодів є неоднозначними та потребують кваліфікованої систематизації. Недосконаліть організації обліку спричиняє втрату частини інформації, змісту і призначення, викривлення суті, зниження достовірності, унеможливлення дослідження та управління.

Управління витратами майбутніх періодів на підприємствах повністю залежить від всебічного інформаційного забезпечення управлінських рішень, що охоплює сукупність первинних і зведених даних, організацію зі збереження накопиченої інформації, способи її подання та методи перетворень, правила організації банку даних, методики кодування й пошуку інформації. При цьому необхідно, щоб споживач отримував необхідну інформацію з мінімальними витратами на її підготовку. Саме тому, важливу роль у процесі управління відіграє раціональна організація бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів, які на великих виробничих підприємствах (наприклад, з виробництва джерел світла (ПАТ «Іскра»), з виробництва продуктів харчування (ПАТ «Львівська кондитерська фабрика «Світоч» та ін.) займають значну питому вагу, незалежно від галузі діяльності.

Існують різні підходи вчених до трактування поняття «організація обліку». Аналізуючи згруповані підходи до тлумачення даного поняття, приходимо до висновку, що сучасні науковці визначають організацію обліку як упорядкування усіх елементів системи шляхом цілеспрямованого вдосконалення механізму

структури і процесів обліку. На нашу думку, під організацією обліку витрат майбутніх періодів необхідно розуміти комплекс заходів зі встановлення порядку і методів збору, обробки, накопичення відомостей про витрати майбутніх періодів з метою отримання достовірної та своєчасної інформації і здійснення контролю за виконанням кошторису (бюджету) витрат, які впливають на результативність ведення бізнесу.

До складових організації бухгалтерського обліку на підприємстві відносяться раціональна документація операцій і документооборот, план рахунків, форми та методи обліку, форми організації розрахункових робіт тощо.

Понесення витрат майбутніх періодів підлягає суцільному і безперервному документуванню господарських операцій і процесів, пов'язаних з використанням матеріальних, трудових і інших ресурсів для одержання в майбутньому економічних вигод, що оформляється первинними документами та є основою первинного обліку з використанням сучасних інформаційних технологій. Первинний облік – це процес, який охоплює етапи спостереження, фіксації господарських операцій в первинних документах і реєстрації в реєстрах обліку для потреб контролю за господарськими явищами.

Дослідження обліку витрат на великих вітчизняних підприємствах (компаніях) свідчить, що витрати майбутніх періодів як такі, у багатьох випадках, не виокремлюються, а відображаються як витрати основного виробництва або витрати періоду. Таким чином, вони не є відмежованими, і побачити суму витрат, що відносяться до майбутніх періодів, в цілому по підприємству чи окремого виробничого підрозділу (цеху), зокрема, не можливо. Це, в свою чергу, сприяє не правильному визначенню результатів діяльності звітного періоду.

Аналізуючи витрати майбутніх періодів за часом списання, їх можна поділити на поточні (частина витрат призначена для розподілу впродовж 12 місяців) та довгострокові (розподіл витрат планується не раніше чим через 12 місяців з дати балансу). Пріоритетним у даному випадку є обґрунтування очікуваного терміну розподілу витрат майбутніх періодів. З цією метою, враховуючи терміни списання витрат, для їх обліку запропоновано використовувати рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» і 185 «Довгострокові витрати майбутніх періодів» (з використанням аналітичних рахунків).

Організація обліку витрат майбутніх періодів має бути спрямована на відображення інформації за групами, напрямами понесення витрат, структурними одиницями, а також формування їх на рівні підприємства. Тому доцільним є ведення реєстрів обліку витрат майбутніх періодів і формування відповідної управлінської звітності, які нами розроблені та адаптовані до використання в сучасних інформаційних системах управління.

Вважаємо, що в кожному центрі витрат також слід використовувати документацію однакової форми з метою дотримання єдиної номенклатури статей та видів витрат майбутніх періодів і методики їх узагальнення. Інформація з документації накопичується в реєстрах обліку за відповідною статтею кожної групи витрат, а в подальшому в управлінській звітності, до якої

відносяться й накопичувально-групувальні відомості за цехами. Вони формуються за цехом на кожну групу (підгрупу) витрат майбутніх періодів у відповідності до передбаченої номенклатури і призначені для збору інформації усіх підрозділів цеху. Завершальним етапом є формування зведеного звіту (зведеної відомості) за рахунками 39 «Витрати майбутніх періодів» і 185 «Довгострокові витрати майбутніх періодів».

Оскільки бухгалтерський облік повинен забезпечувати інформаційне підґрунтя для прийняття управлінських рішень, питання максимально об'єктивного віднесення витрат майбутніх періодів на поточні витрати тих періодів, до яких вони відносяться (відповідно до одержання доходів), є одним із першочергових. Таку об'єктивність повинна забезпечувати вірно обрана методика розподілу (списання) накопичених витрат у межах встановленого часового інтервалу (терміну).

Враховуючи той факт, що рекомендацій щодо формування та обліку витрат майбутніх періодів немає, підприємства, виходячи з економічної доцільності, самостійно вирішують, які витрати включати до складу витрат майбутніх періодів, визначати термін їх списання, а метод, який обиратиметься у кожному конкретному випадку залежить від групи (підгрупи) витрат.

Виділяють різні методи розподілу витрат майбутніх періодів, серед яких: метод нормативних ставок, метод кошторисних ставок, метод прямолінійного списання та ін.

Суттєвим недоліком методу кошторисних ставок, на нашу думку, є наявність додаткових витрат, не передбачених кошторисом, що призводить до необхідності періодичного внесення коректив, теж саме стосується і методу нормативних ставок. Щодо прямолінійного методу, то він є найбільш неточним, оскільки відсутня пряма залежність між величиною списаних витрат та обсягом випущеної продукції, виконаних робіт чи наданих послуг. Вважаємо, що його використання з економічної точки зору є виправданим лише у випадку рівномірного розподілу обсягів випуску продукції у розрізі місяців, що в реальних умовах господарювання буває рідко.

Суперечки навколо методики розподілу витрат майбутніх періодів зводяться до неможливості його здійснення з абсолютною точністю. Але нашою ціллю є найбільш обґрунтоване віднесення витрат на собівартість продукції (чи наукової розробки) та витрати періоду, справедливість і достовірність визначення показника результату діяльності для того, щоб надати менеджменту компанії (підприємства) релевантну інформацію для прийняття рішень.

Рекомендуємо використовувати два методи розподілу (списання) витрат майбутніх періодів:

– виробничий. Виробничу ставку (*Вс*) визначають діленням суми накопичених витрат майбутніх періодів (*ВМП*) на загальний планований обсяг виробництва (*Озп*):

$$C_i = Bc \times Oф_i = \frac{BMП}{Oз_п} \times Oф_i,$$

де *Сі* – сума списання впродовж *і-го* місяця, грн; *Офі* – обсяг випущеної продукції (виконаних робіт або наданих послуг) впродовж *і-го* місяця.

Виробничий метод доречно застосовувати для розподілу груп витрат – «Витрати пов'язані з підготовкою і освоєнням нових виробництв» та «Витрати в сезонних галузях діяльності»;

– рівномірний. Витрати майбутніх періодів розподіляються рівними частинами протягом терміну їх списання, визначеного підприємством (2.2):

$$C_i = \frac{ВМП}{T},$$

де T – термін розподілу (списання) витрат майбутніх періодів, місяців (років).

Рівномірний метод, на нашу думку, необхідно застосовувати при списанні витрат майбутніх періодів, які відносяться до груп «Витрати на нерівномірно виконані ремонти основних засобів виробничого призначення» та «Інші витрати майбутніх періодів», так як дані витрати обліковують в складі витрат майбутніх періодів лише з метою рівномірного їх розподілу за звітними періодами.

Отже, раціональна організація бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів – це важлива передумова прийняття належних рішень. Застосування порядку формування, узагальнення та розподілу (списання) витрат майбутніх періодів з урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності об'єктів дослідження дає змогу отримувати інформацію про їх роботу чи структурних підрозділів, закріпити відповідальність, підвищити інформативність, корисність і точність даних для цілей управління.

Список використаних джерел:

1. Куцик П.О. Економічна суть та склад витрат майбутніх періодів / П.О. Куцик, Н.В. Куценко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнарод. збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз / [відповід. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Вип. 3 (18), Ч.1. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – С. 217-221.
2. Мельник Е. Удосконалення бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів в умовах комп'ютерних технологій / Е. Мельник // Економіст. – 2010. – № 5. – С. 42-45.
3. Соколов Я.В. Расходы будущих отчётных периодов: форма и содержание / Я.В. Соколов, В.В. Патров // Бухгалтерский учёт. – 1998. – № 8. – С. 91-93.
4. Куцик П.О. Організація обліку витрат на дослідження та розробки: практичний підхід / П.О. Куцик, Т.Я. Сенчук // Торгівля, комерція, підприємництво: зб. наук. праць / [редакц. кол.: В.В. Апопій, П.О. Куцик, В.О. Шевчук та ін.]. – Львів: Львівська комерційна академія, 2014. – Вип. 16. – 228 с. – С. 84-91.

УДК 657.22:336.22:631.11

О.А. КУШНІРЕНКО, *аспірант*
кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ В ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Головним завданням облікової політики є встановлення найбільш прийнятних для конкретного підприємства методів обліку і на їх основі складання фінансової звітності, що відповідає встановленим якісним характеристикам. Зазначене дає можливість накопичити необхідну для користувачів інформацію та своєчасно її надати, тобто реалізувати інформаційну функцію обліку. Оскільки складовими обліку, що ведеться на підприємстві, є фінансовий, управлінський та облік для потреб оподаткування, тому не можна розглядати облікову політику базуючись тільки на Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [1] та Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) [2]. Підприємство, крім фінансової звітності, складає інші види звітності, в тому числі і податкову звітність, тому до складу облікової політики підприємства треба віднести також вибір елементів обліку для потреб оподаткування, форми його ведення з урахуванням умов господарювання підприємства. Звідси, потрібно враховувати і норми Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [3], оскільки, при формуванні робочого плану рахунків доцільно включити до нього не тільки рахунки для ведення фінансового обліку, але й ув'язати їх з рахунками, які дозволяють накопичувати інформацію для складання податкової звітності. Також всі складові обліку потребують встановлення переліку та форм первинних документів, облікових регістрів, що використовуються підприємством для узагальнення інформації тощо. Окрім того, при формуванні політики обліку для потреб оподаткування слід враховувати розбіжності в методиці передбаченій правилами бухгалтерського обліку та податковим законодавством, а також обрані підприємством механізми узгодження їх показників. Тому, організовуючи свою роботу бухгалтеру передусім необхідно знати послідовність своїх дій, тобто в якому порядку слід записувати інформаційні дані і в які облікові регістри тощо.

Організація обліку розрахунків за податками згідно податкового законодавства на підприємстві передбачає вибір оптимальної системи оподаткування, методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення з числа встановлених ПКУ. При цьому, завдання організації обліку полягатимуть в: чіткому документуванні таких розрахунків, своєчасній та повній реєстрації даних первинного обліку розрахунків за податками в реєстрах; повному і правдивому відображенні інформації щодо зобов'язань про розрахунки за податками в звітності. Головним фактором правильності ведення

обліку розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах є грамотно визначена організація обліку розрахунків за податками, що впливає на об'єктивність, достовірність та однозначність розкриття інформації у фінансовій та податковій звітності. Виходячи з зазначеної позиції податкова звітність є кінцевою подією організації обліку розрахунків за податками згідно податкового законодавства, так само, як фінансова звітність – організації бухгалтерського обліку підприємства.

Документальне оформлення облікової політики підприємства здійснюється у вигляді Наказу про облікову політику підприємства, який після його затвердження набуває статусу юридичного документу. Наказ є основним внутрішнім документом, яким регулюється організація облікового процесу на підприємстві та є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками підприємства. Тому, на сільськогосподарських підприємствах доцільно розробляти окремий розділ Наказу про облікову політику «Організація обліку розрахунків з бюджетом», в якому затвердити об'єкти обліку сільськогосподарських підприємств та методичні аспекти відображення розрахунків за податками згідно правил бухгалтерського обліку та податкового законодавства.

Враховуючи, що Наказ про облікову політику підприємства є комплексним документом, а в основу його будови покладено окремі розділи, то формування пропонованого розділу «Організація обліку розрахунків з бюджетом» доцільно здійснювати за етапами, а саме: вибір суб'єкта формування облікової політики (підготовчий етап), визначення об'єктів обліку розрахунків за податками сільськогосподарських підприємств та формування обліково-методичного забезпечення розрахунків за податками (методичний етап). На підготовчому етапі формування розділу «Організація обліку розрахунків з бюджетом» необхідно закріпити особу (суб'єкт) на яку покладаються обов'язки ведення бухгалтерського обліку розрахунків за податками. Підприємство може використовувати послуги сторонньої організації (аудиторська фірма тощо) щодо ведення бухгалтерського обліку розрахунків за податками або вести його самостійно.

Також визначається чи встановлено законодавством вибір системи оподаткування стосовно конкретного суб'єкта господарювання, який веде діяльність у сфері сільського господарства та встановлюється перелік сплачуваних сільськогосподарським підприємством податків. Так, якщо виконується норма 75 % сільськогосподарського товаровиробництва і в підприємства наявні сільськогосподарські угіддя то такому підприємству доцільно реєструватись платником четвертої групи єдиного податку (з 2015 р.). Якщо підприємство планує здійснювати обсяг реалізації понад 1 млн. грн., то суб'єкт господарювання підлягає реєстрації як платник ПДВ. Натомість якщо обсяг реалізації планується здійснювати на меншу суму, то реєструватися платником ПДВ недоцільно. Слід також врахувати позицію контрагентів щодо ПДВ: якщо угоди планується укладати із платниками ПДВ, то суб'єкту господарювання варто зареєструватися платником ПДВ з метою оптимізації податкових платежів (набуття права визнавати податковий кредит при

придбанні як суб'єктом господарювання, так і його контрагентами), якщо із неплатниками – реєструватися платником ПДВ не доцільно.

Методичний етап передбачає визначення об'єктів обліку розрахунків за податками із врахуванням правил бухгалтерського обліку і податкового законодавства та оцінити стан обліку цих об'єктів. В контексті порушеної теми об'єктом є безпосередньо розрахунки за сплачуваними підприємством податками. На цьому етапі необхідно: розкрити методику обліку розрахунків в розрізі кожного сплачуваного податку, залежно від характеру та специфіки діяльності підприємства, його галузевих особливостей визначених відповідно до положень ПКУ; навести перелік та форми затверджених документів, в яких накопичуються дані для розрахунку того чи іншого податку; навести форми податкової звітності та прикріпити до них законодавчі акти щодо порядку їх заповнення.

Окрім того, методична складова має найбільше значення з точки зору безпосередньо забезпечення правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку розрахунків за податками. На цьому етапі формування пропонованого розділу наказу необхідно закріпити перелік рахунків, на яких відображатимуться розрахунки за сплачуваними податками, особливості відображення таких розрахунків в обліку для потреб оподаткування (перелік податкових різниць що можуть виникати при сплаті податку на прибуток і т.д.).

На заключному етапі формування облікової політики підприємства відбувається оформлення й затвердження всіх розділів Наказу про облікову політику в тому числі розділу «Організація обліку розрахунків з бюджетом» та способів здійснення контролю за його дотриманням.

Окрім того, організація облікового процесу розрахунків за податками відповідно до бухгалтерського законодавства, що має визначальний вплив на формування пропонованого розділу «Організація обліку розрахунків з бюджетом» наказу про облікову політику здійснюється поетапно, а саме: первинний облік розрахунків за податками → поточний облік розрахунків за податками → підсумковий облік розрахунків за податками. Так, первинний облік є першим етапом організації бухгалтерської процедури. Недосконалий аналітичний облік або зовсім його відсутність призводить до негативних наслідків, коли облік ведеться лише за синтетичними рахунками. Поточний облік є другим етапом облікового процесу. На цьому етапі основним документом для накопичення облікової інформації є обліковий реєстр. Це таблиця встановленої форми і змісту, призначена для реєстрації, групування й узагальнення господарських операцій оформлених відповідними первинними документами. Форма облікового реєстру прямо залежить від обраної форми ведення обліку.

Наразі законодавством надаються методичні рекомендації щодо запровадження та застосування облікових реєстрів за журнально-ордерної формою обліку. Сукупність облікових реєстрів, відповідна послідовність записів в них з дотриманням прийомів та методів і тісний взаємозв'язок між ними в сукупності визначають форму обліку. Окрім реєстрів на етапі поточного обліку записи за господарськими операціями відображаються в системі рахунків

бухгалтерського обліку. Ведення обліку розрахунків за податками згідно з ПКУ суб'єктами господарювання, які сплачують податки на різних засадах, дає результат, який спрощує завдання зіставності та інтерпретації податкової звітності зовнішніми користувачами та контролюючим органам.

Підсумковий облік (бухгалтерське, балансове узагальнення облікової інформації) є заключним етапом облікового процесу (бухгалтерської процедури). Проте, створення раціональної й ефективної системи обліку на підприємстві неможливе без здійснення контролю. Оскільки допущення помилок в оформленні податкової документації та визначенні податкових зобов'язань тягне за собою накладання штрафних санкцій з боку контролюючих органів, що є додатковим фінансовим тягарем для підприємств. Тому в обліковій політиці підприємства необхідно закріпити також елементи організації внутрішнього контролю в частині розрахунків за податками.

Отже, наведений порядок формування наказу про облікову політику підприємства з урахуванням потреб оподаткування забезпечить поліпшення якості організації обліку і контролю на сільськогосподарських підприємствах.

Список використаних джерел:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14.
2. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua.
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010р., № 2755-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua.

УДК 338.48

П.А. ЛЫКОВ, *старший преподаватель,*
Национальный институт профессиональных бухгалтеров, финансовых менеджеров и экономистов, г. Самара, Россия

В.А. ЛЫКОВ, *старший преподаватель,*
Национальный институт профессиональных бухгалтеров, финансовых менеджеров и экономистов, г. Самара, Россия

РАЗВИТИЕ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО И ЭКО-ТУРИЗМА И ПРОБЛЕМЫ ВНЕДРЕНИЯ УЧЕТА ПО СЕГМЕНТАМ В ФЕРМЕРСКИХ ХОЗЯЙСТВАХ

В последние годы уровень техногенных нагрузок и нагрузок на нервную систему городского человека существенно возрос. Снизить влияние негативных факторов мегаполисов на здоровье, отвлечься от рабочих будней, отдохнуть с семьей и детьми можно с помощью агротуризма.

По оценкам Всемирной туристкой организации сельский туризм (агротуризм) входит в пятерку основных стратегических направлений развития

туризма в мире до 2020 года. В развитых европейских странах сельский туризм по популярности занимает второе место после пляжного. В настоящее время сельский туризм в Европе приносит около 20-30 % общего дохода туриндустрии. В мире ежегодно путешествуют около 700 миллионов людей, от 12 до 30 % из них предпочитают сельский туризм. Количество «зеленых» туристов на внутренних рынках значительно выше. Например, во Франции лишь 7 % путешествующих останавливаются в отелях, остальные 93 % предпочитают сельские гостиницы и кемпинги.

Туризм в России является важной отраслью, вносящей ощутимый вклад в ВВП. Доля туризма в ВВП страны составляет не менее 2,5 %, а с учетом мультипликативного эффекта – более 6 %. Туристический потенциал России используется лишь на 20 %. По данным Минсельхоза РФ, в России развитием сельского туризма занимаются 11 регионов, при этом на долю этого сегмента туротрасли приходится лишь 2 %.

Экспертные оценки на основе исследований, проведенных в Московской, Костромской и Рязанской областях, показывают, что примерный уровень доходов от агротуристической деятельности в расчете на административный район субъекта Российской Федерации может составлять 30 млн.руб. в год. Административных районов, на территории которых можно развивать агротуризм, не менее тысячи. Следовательно, можно говорить о потенциальном финансовом эффекте развития агротуризма в России, составляющем 30 млрд.руб. в год. В случае реализации комплексного подхода, подразумевающего совместное развитие сельскохозяйственной деятельности и агротуризма, эффект может возрасти вдвое - до 50-60 млрд.руб. в год.

Основными реализаторами программ развития агротуризма являются фермерские хозяйства.

Крестьянин-фермер в пределах сельского туризма может организовать:

1) активный туризм (построить на своей территории спортивную площадку, подъемник, разработать маршруты для велотуристов, конные прогулки)

2) экотуризм (отдых в экологически чистой местности, применение чистых продуктов)

3) охотничий туризм

4) культурно-этнический (экскурсии, рассказы об истории края, национальные обряды, быт) и т.д.

В Российской Федерации и в регионах России принимаются программы развития сельскохозяйственного и эко-туризма, предусматривающие субсидирование развития этого направления.

Вместе с тем, в части бухгалтерского (финансового) и налогового учета имеются проблемы, которые необходимо решать.

Для малых форм хозяйствования в агропромышленном комплексе характерно применение как общепринятой системы налогообложения, так и специальных налоговых режимов.

Использование общепринятой системы налогообложения предусматривает уплату организациями следующих налогов:

- налог на добавленную стоимость;
- налог на прибыль;
- налог на имущество;
- единый социальный налог;
- налог на доходы физических лиц;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду.

Специальные налоговые режимы могут быть выбраны крестьянскими (фермерскими) хозяйствами и сельскохозяйственными потребительскими кооперативами. К специальным налоговым режимам относятся:

- единый сельскохозяйственный налог (для сельхозтоваро-производителей);
- упрощенная система налогообложения.

Использование упрощенной системы налогообложения предусматривает два вида объекта налогообложения:

- на доходы организации при налоговой ставке 6 %;
- на доходы, уменьшенные на величину расходов при налоговой ставке 15 %.

В бухгалтерском учете сельхозтоваро-производителей необходимо организовать раздельный учет доходов в виде средств целевого финансирования и расходов за счет этих средств, а также доходов в виде выручки от реализации товаров, продукции, работ и услуг и расходов за счет этих средств по основной деятельности (производство сельскохозяйственной продукции) и выручки от реализации товаров, продукции, работ и услуг и расходов за счет этих средств по туристической деятельности.

С учетом перехода России на учет по международным стандартам финансовой отчетности налицо необходимость внедрения сегментного учета и отчетности.

Следует отметить, что в России в настоящее время официально не переведены и не применяются МСФО для малого и среднего бизнеса.

Таким образом, на практике, фермерские хозяйства и иные сельхозтоваро-производители должны применять также стандарты 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи», 40 «Инвестиционное имущество», 41 «Сельское хозяйство» и ряд других стандартов.

Но готовы ли фермерские хозяйства и иные сельхозтоваро-производители к внедрению раздельного учета и применению МСФО?

По нашему мнению, бухгалтерская наука и профессиональное сообщество должны предложить для фермерских хозяйств и мелких сельскохозтоваро-производителей более простую и понятную систему учета и отчетности. А со стороны государства необходимо законодательно закрепить освобождение агроусадеб от уплаты гостиничного сбора и обязательной государственной стандартизации. Для агроусадеб возможном введении добровольной категоризации представителями органов местного самоуправления (надо утвердить категории и условия проведения категоризации: платная или бесплатная и т.д.).

В будущем сами владельцы агроусадеб будут заинтересованы в проведении стандартизации для повышения уровня своей деятельности и приближения к международным стандартам. Система стандартизации будет использоваться организациями, которые занимаются рекламой агроусадеб и предусматривает соответствие качества и цены продукта (услуги). Стандартизация дома обеспечивает:

– Прозрачность предложения для клиента
– Контроль качества продукта
– Разнообразие предложения и разницу в цене.

Список использованных источников:

1. Лыков В.А., Лыков П.А. Экономика туризма: Международные стандарты в сфере туризма и гостиничного бизнеса. Требования ВТО. Особенности их внедрения и поддержания. (Выпуск 9) – Самара, НИПБ, 2012 –151 с.
2. Лыков В.А., Лыков П.А. Экономика туризма: Маркетинг и организация продаж в гостиничном бизнесе. (Выпуск 1) – Самара, Самар. территориальный ин-т проф. бухгалтеров, 2007 – 111 с.
3. Указ Президента Чувашской Республики от 16.12.2004 г. № 137 «Об утверждении республиканской целевой программы «Развитие туризма в Чувашской Республике на 2005-2010 годы»

УДК 165.611:657.6

Б.В. МЕЛЬНИЧУК, *к.е.н.,*
завідувач відділу методології обліку та аудиту,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНА СУТНІСТЬ АУДИТУ

Важливою темою наукових дискусій з приводу аудиту є проблема його сутності, необхідності та призначення. Дана проблема не нова та знайшла відображення в працях багатьох вітчизняних і зарубіжних учених, однак наявність великої кількості досліджень та наукових публікацій не вирішує усіх питань і суперечливих моментів, необхідність згладжування яких потребує подальших пошуків.

Сутність будь-якого явища криється в історії його виникнення та становлення. Звертаючи увагу на розвиток аудиту, ставимо за мету розмежувати періодизацію не лише за його спрямованістю, але і за типами економічних систем, в яких він існував, що дасть можливість відстежити процес поетапного виділення його з особливої форми контролю в самостійний інститут.

Більшість дослідників історії становлення аудиту сходяться на думці, що у своєму первісному вигляді він виник ще в розвинутих древніх цивілізаціях. Висвітлені попередніми дослідниками історичні факти рабовласницького світу [1, с. 38], пов'язані зі згадками про аудит, служать підґрунтям для формування такого висновку: у ті часи він розумівся лише як одна з процедур господарського контролю, і не більше. «Аудитори» сприймалися не як

представники окремої професії, а як авторитетні й освічені посадові особи, об'єктивність і досвід яких у викритті обманів не викликали сумнівів у плані беззаперечності їх висновків серед осіб, зацікавлених у результатах перевірок.

На згадках античних джерел про практику заслуховування звітів державних посадових осіб та управляючих рабовласників опис історії розвитку аудиту призупиняється, і в періодизації, яку подають сучасні автори праць з аудиту, спостерігається «мертва зона» аж до XII ст.

Відновлення історичних відомостей про аудит характеризується згадками про нього в Англії на початку XII ст. Причинами пожвавлення інтересу до аудиту стали поява нових державних і виборних муніципальних органів, делегування їм функцій управління певною частиною державних та громадських справ. Це зумовило необхідність запровадження, як урядових посад, так і передачу функцій контролю виборним особам. Тобто по суті аудит із процедури трансформується у вид контролю з однією суттєвою різницею – з'являється нова його форма, яка ініціюється не державою для захисту її інтересів, не індивідуальним власником, а громадськістю. Ця особливість, на наш погляд, і дала в майбутньому поштовх до виділення аудиту в професію та інститут.

Проаналізувавши дослідження, що відносяться до даного періоду розвитку аудиту можна дійти важливого висновку, що у XVI-XIX ст. аудит уже виступає не просто як форма контролю, а стає окремим видом діяльності. Спостерігається відділення аудиту та розуміння аудиторів уже не як посадових осіб, а як професійних бухгалтерів, які, поряд з іншими функціями, здійснюють також перевірку фінансових звітів. Але в цей період аудит ще залишається допоміжним важелем обліку, спрямованим на виконання його контрольної функції, а не предметом професійної діяльності загалом, і тому до 40-х років XIX ст. про окрему галузь – аудит – говорити не маємо права.

Нова віха в розвитку аудиту почалася в середині XIX ст. 1862 року в Великобританії був прийнятий закон «Про обов'язковий аудит», і цей момент можна вважати визнанням аудиту, як окремої галузі економічної науки [2].

З того часу аудит став самостійною професією, яка дала поштовх до створення та розвитку окремого суспільного інституту й інституцій, які його представляють і регулюють (першими з таких стали Інститут присяжних бухгалтерів в Англії та Уельсу (1880), Асоціація аудиторів Америки (1887)).

Подальша історія аудиту тільки підтверджує все міцніше закріплення його як самостійного суспільно необхідного інституту, що пов'язано з формуванням міжнародних професійних бухгалтерських організацій, і у створенні та посиленні національних і світових стандартів його здійснення як процесу та регулювання як діяльності.

Враховуючи перебіг історичних подій та їхній вплив на формування суспільної думки про сутність аудиту, пропонуємо виділити такі етапи розвитку аудиту:

- процедурно-функціональний етап розвитку аудиту (давні часи – XV ст.);
- професійний етап розвитку аудиту (XVI ст. – 1-ша половина XIX ст.);
- інституційний етап розвитку аудиту (2-га половина XIX-XXI ст. н.е.).

Залежність трактування поняття «аудит» від його ролі у виділених етапах розвитку представлено на рис. 1.

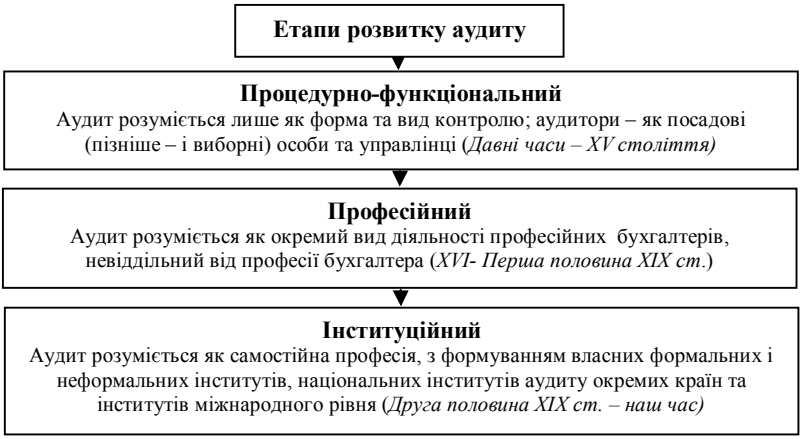


Рис. 1. **Еволюційні етапи розвитку аудиту та підходи до його розуміння**

Виходячи з історії розвитку аудиту щодо визначення цього поняття можна зробити висновок, що на сучасному етапі аудит досяг такого рівня розвитку, що необхідність його існування і розвитку визнана суспільством безапеляційно. Більше того, він, крім виділення з виду контролю та сфери професійної діяльності бухгалтерів в окрему надбудову-професію, нині слугує інструментом для налагодження «ланцюгів довіри» між соціальними групами в суспільстві. І саме в цьому закладена його інституційна природа.

Безсумнівно, такий потужний та стрімкий розвиток аудиту в останнє століття потребував і потребує розвитку свого методологічного й організаційного базису, що характеризується становленням його ще і як наукового інституту. З цього приводу С.В. Івахненков зазначає: «Р. Мауц та Х. Шараф представляють аудит як галузь знання, побудовану на центральному стрижні абстрактного мислення, включаючи математику, логіку і метафізику (філософію)» [3]. Б.Ф. Усач, посилається на іноземних авторів: «За визначенням Роя Доджа, «аудит – це захоплюючий предмет...» [4]. І такі цитати підтверджуються закріпленням у навчальній практиці постулатів аудиту як галузі теоретичних знань і емпіричних уявлень, а це підвищує відповідальність наукової спільноти за формування правильного розуміння в «головах людей» (саме так виділяє і характеризує неформальні інститути В.М. Жук, узагальнюючи зарубіжний досвід) аудиту з уявленням про нього як про єдину систему, яка бере витоки з обліку, процедурно базується на контролі й водночас є самостійним інститутом, що включає в себе і формальні «правила гри», й усі інші види інститутів [5, 6].

Пройшовши у процесі свого історичного розвитку еволюційний ланцюг «форма контролю – вид діяльності бухгалтерів – професія», аудит трансформувався в інститут, який нині виконує у суспільстві свою далеко не другорядну роль.

Враховуючи перебіг процесів поділу суспільства на інститути з виділенням їх власних особливостей і характерних ознак, вбачаємо у контексті розвитку цієї професії, що аудит – це суспільний інститут, в якому згладжується конфлікт інтересів сторін, які прямо чи опосередковано беруть участь в економічних взаємовідносинах, і який включає в себе: на процедурному рівні – перевірку різних об'єктів, що мають характеристики, які потребують оцінки достовірності й відповідності; на результативному – зменшення інформаційних ризиків сторін, сприяння розбудові відносин між різними суб'єктами на засадах довіри та абсолютної чесності, одержання ефекту – економічного й соціального – для замовників і перевіряємих сторін, економічного та професійно-наукового – для тих, хто представляє цей інститут.

Список використаних джерел:

1. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: Учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
2. Чернелевський Л.М. Аудит: теорія і практика: Навч. посібник. / Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда– К.: «Хай-Тек Прес», 2008. – 560 с.
3. Івахненков С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: монографія / С.В. Івахненков. – Житомир: ПП «Рута», 2010. – 432 с.
4. Усач Б.Ф. Аудит: навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2002. – 134 с
5. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009 – 648 с.
6. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: Монография / В.Н. Жук. – К.: «Аграрная наука», 2013 г. – 408 с.

УДК 657.631.6

С.О. МИХАЙЛОВИНА, *к.е.н,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Уманський національний університет садівництва

НЮАНСИ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ В СВІТЛІ ЗАКОНОДАВЧИХ ЗМІН

Управління наявними ресурсами підприємства неефективне без використання методів обліку, які забезпечили б достовірність даних фактичного стану майнового потенціалу підприємства. Таким ефективним методом для підприємства є інвентаризація, яка широко використовується для підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку, звітності і балансу підприємства, зокрема наявності і вартості товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів в касах, на розрахунковому і інших рахунках в установах банків, фактичному стану обліку дебіторів і кредиторів, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів і інших засобів відображених в статтях балансу.

У відповідності зі ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.1999 р. [1] для забезпечення

достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства повинні проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Питання визначення об'єктів інвентаризації та періодичність її проведення покладено на керівника підприємства і в обов'язковому порядку затверджується в наказі Про облікову політику підприємства.

Для проведення інвентаризації та відображенні її результатів у обліку і фінансовій звітності підприємства керуються Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69, зі змінами і доповненнями [3].

Але з 01.01.2015 р. керівникам і головним бухгалтерам підприємств потрібно буде діяти по-новому, адже вступає в дію нове положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 [2], затверджене наказом Міністерства фінансів України. Для підвищення якості і об'єктивності проведення інвентаризаційної роботи на підприємстві потрібно розглянути, які ж саме зміни вносить нове положення №879 до порядку проведення інвентаризації. Крім того слід проаналізувати суттєвість змін, визначити шляхи адаптації облікової системи підприємства до відповідних новацій.

Відповідно до п.7 розділу І Положення № 879 [2] інвентаризація обов'язково проводиться:

– перед складанням річної фінансової звітності;

– у разі передачі майна державного підприємства, або бюджетної установи в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства, передачі державного підприємства (його структурних підрозділів) або бюджетної установи до сфери управління іншого органу управління (на дату передачі), крім передачі в межах одного органу управління, в інших випадках, визначених законодавством;

- у разі зміни матеріально відповідальних осіб, а також у разі зміни керівника колективу (бригадира), вибуття з колективу (бригади) більше половини його членів або на вимогу хоча б одного члена колективу (бригади) при колективній (бригадній) матеріальній відповідальності ;

- у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей;

- за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації;

- у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха;

- у разі припинення підприємства;

- у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату такого переходу);

- в інших випадках, передбачених законодавством.

У наведеному переліку новацією є той факт, що інвентаризація обов'язково проводиться при переході підприємства на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами на дату такого переходу в Інструкції

№ 69 цього не було. Крім того, даний перелік не є вичерпним, оскільки передбачає проведення інвентаризації і в інших випадках, передбачених законодавством. В іншому ж зазначений перелік істотних змін не зазнав: окремі його складові уточнено і конкретизовано.

Незмінною залишається мета з якою проводиться інвентаризація, і передбачає забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства.

Що ж стосується завдань, то вони на перший погляд і змінились, але насправді не несуть жодних радикальних змін, адже під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка.

Згідно Інструкції 69 [3] строки інвентаризації, крім виключення, коли інвентаризація є обов'язковою, визначав сам керівник або власник підприємства. Вказівки, стосовно необов'язкових інвентаризацій, обмежувались рекомендацією, що вона має проводитись у стислі строки тобто чимшвидше.

Починаючи з 01.01.2015р. строк проведення необов'язкової інвентаризації повинен бути призначений керівником. Період річної незмінно встановлює держава і він не може бути більший ніж визначено Положенням №879 [2].

Так, згідно п.9 розділу І Положення № 879, інвентаризація активів та зобов'язань перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу.

Порядок організації та проведення інвентаризації залишився незмінним і умовно його можна поділити на такі етапи:

Підготовчий етап:

Визначення фактичної наявності активів і зобов'язань:

Визначення підсумків інвентаризації та відображення її результатів в обліку і звітності.

Для фіксування результатів інвентаризації Інструкцією № 69 [3] були передбачені додатки: акт контрольної перевірки, книга реєстрації контрольних перевірок, відомість результатів інвентаризації.

До нововведень належить те, що Положення № 879 [3] скасувало форми документів, якими оформлювались результати інвентаризації. Натомість пропонується інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, звіряльні відомості оформлюються відповідно до вимог, установлених Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88, для первинних документів з урахуванням обов'язкових реквізитів та вимог, передбачених цим Положенням. Матеріали інвентаризації можуть бути заповнені як рукописним способом, так і за допомогою електронних засобів обробки інформації. Це дає можливість підприємствам складати інвентаризаційні документи на свій розсуд із власним обсягом реквізитів (головне дотримуватись вимог до оформлення первинних документів), або надалі користуватися скасованими формами.

На підставі отриманих інвентаризаційних описів бухгалтерія підприємства визначає результати інвентаризації. Потім інвентаризаційна комісія перевіряє правильність складання звіряльних відомостей, на підставі одержаних пояснень встановлює характер виявлених лишків, нестач, втрат і псування цінностей.

Висновки та пропозиції про покриття нестач за рахунок лишків та регулювання встановлених різниць комісія відображає у зведеному акті інвентаризації майна.

На даному етапі потрібно врахувати чергову новацію, якщо раніше допускалось виправлення помилок в інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) то відповідно до положення № 879 помарок і підчисток в даних документах не допускається. Виправлення помилок, у всіх примірниках описів, можливе лише шляхом закреслення неправильних записів та написання над ними правильних з підписами всіх членів комісії та матеріально-відповідальних осіб.

Слід звернути увагу, що узагальнення результатів інвентаризації, підготовка пропозицій і висновків інвентаризаційної комісії щодо врегулювання встановлених різниць проводиться протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації, а не в 5-денний термін після подання всіх інвентаризаційних описів (актів) як було встановлено Інструкцією № 69.

Результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу комісії відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

У розділі IV Положення № 879 є чіткі вказівки щодо відображення таких результатів в обліку, але вони відповідають нормам П(С)БО та іншим нормативно-правовим актам бухгалтерського обліку і не несуть в собі глобальних змін.

На нашу думку керівникам і головним бухгалтерам підприємств для проведення ефективної інвентаризаційної роботи з 01.01.2015 р. потрібно врахувати зміни нормативно-правового забезпечення проведення інвентаризації. Зокрема це стосується обсягів, строків та періодичності проведення необов'язкової та річної інвентаризації. Для підвищення об'єктивності проведення інвентаризації доцільно внести зміни у склад інвентаризаційної комісії і включити до неї представників аудиторської фірми. Суттєвим недоліком Положення № 879 є відсутність затверджених форм документів, якими оформляються результати інвентаризації, при тому що документація повинна бути складена. Як варіант можна і надалі використовувати скасовані форми, або скласти документи на свій розсуд з обов'язковими реквізитами первинних документів.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14
2. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 р. № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua /laws/show/z1365-14
3. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2013. – №15-16. – С. 55-60.
1. 4. Бикова Г. Інвентаризація – нові правила // Дебет-кредит. – 2014. – № 49 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://online.dtkt.ua/Book/4ee3f777-0b29-4b29-a591-8bd363e25b7e/navPoint-6.

УДК 657.1

В.Б. МОССАКОВСЬКИЙ, *д.е.н.,*
головний науковий співробітник,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

ПЕРШОЧЕРГОВІ ЗАВДАННЯ ПОКРАЩЕННЯ ОБЛІКУ

Серед найбільш значимих робіт професора Кірейцева Г.Г. слід назвати публікації виступів на наукових конференціях у Житомирському ДТУ (2007 р.), Подільському АТУ (2009 р.) та Національному університеті біоресурсів і природокористування, в яких визначені найбільш важливі напрямки удосконалення бухгалтерського обліку в Україні. Особливо гострою визнана проблема обліку в умовах глобалізації, в першу чергу, розповсюдження застосування МСБО у всіх країнах і типах підприємств.

Здавалося б, що це може задовольнити всіх користувачів, але виявилося, що США, прийнявши закон Сарбейнса-Окслі – 2002, відмовилися від застосування міжнародних стандартів. Причиною, на нашу думку, є можливість зміни облікової політики при формуванні звітних даних, що дозволяє підприємствам відповідним чином формувати звітні дані, досягаючи стабільності їх фінансового стану, а конгрес США, приймаючи цей закон, в першу чергу намагався досягти наповнення державного бюджету. Таке поєднання інтересів заслуговує на схвалення, адже попереджає виникнення кризових ситуацій [1].

Не менш важливою слід визнати пропозицію щодо перебудови фінансової звітності шляхом включення дооцінки основних засобів до складу прибутку, адже це дозволяє бюджету спершу отримати більше платежів, а в подальшому дозволяє підприємству зменшувати оподатковуваний прибуток на суму зростання амортизації. Аналогічне положення спостерігається при формуванні окремих видів капіталу [2].

Такий підхід до наповнення бюджету країни шляхом перебудови бухгалтерського обліку і відповідно звітності необхідно запровадити у підприємствах України.

Однією з головних причин погіршення стану економіки України є наявність тіньової, що пояснюється багатьма факторами. Першоосновою цього ми вважаємо відмінності у порядку ведення обліку оплати праці. У розвинених країнах кожен працівник сплачує податки, відрахування до пенсійного фонду та інші платежі на соціальні потреби із власного заробітку.

В Україні із заробітку утримуються лише податки. Власники підприємств не зацікавлені (а тому не бажають) платити встановлені суми соціальних відрахувань, використовуючи зекономлені таким чином кошти для виплати зарплати у конвертах, що призводить до значних негативних наслідків. Найбільш важливим серед них є недоплати відповідних сум пенсійному та іншим фондам, що почало вимагати їх наповнення шляхом компенсації з бюджету. Не менш значним є те, що для виплати заробітної плати у конвертах підприємство повинно мати певну суму готівки, яка має бути нагромаджена керівництвом підприємства за допомогою здійснення позабанківських операцій,

або використання інших джерел надходження готівки. А це призводить до скорочення сум виручки від реалізації продукції і відповідно зменшення суми податків у вигляді ПДВ, податку на прибуток та ін.

Наслідком виплати заробітної плати у конвертах слід визнати також те, що достовірність фінансової звітності підприємств України дуже низька і не дозволяє приймати обґрунтовані рішення про економічне становище держави.

На нашу думку, доцільно перейти на систему обліку оплати праці, яку використовують на кордоном, тобто відмовитися від застосування відрахувань до Пенсійного фонду та інші соціальні цілі, ці суми включити до оплати праці, яка має збільшитися на відповідний відсоток (до 37 і більше процентів), а із загальної суми заробітку проводити утримання відповідної суми, яку потім підприємство перерахує до Пенсійного фонду та на інші цілі.

Викликає непорозуміння передача функцій керівництва бухгалтерський обліком в Україні. В жодній країні світу ніколи органам статистики не надавалося повноважень щодо складу витрат та обчислення собівартості продукції. В нашій країні близько десяти років діє інструкція про заповнення форми 50-сг. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», в якій передбачено витрати виробництва при обчисленні собівартості продукції деталізувати за елементами витрат, відсутні методики формування витрат за статтями, не передбачено порядок обчислення собівартості спряженої продукції, облік витрат на збут тощо.

Все це свідчить про те, що управлінський облік, як засіб контролю витрат і стимулювання виконавців зник. Особливо це негативно впливає на облік витрат в аграрних підприємствах, де, як відомо, витрати залежно від впливу на них обсягу виробництва діляться на три групи (постійні, умовно-змінні, які залежать від площі посіву та наявного поголів'я, та змінні, сума яких залежить від кількості продукції), а витрати на реалізацію розподіляються, а не обліковуються по кожному виду продукції. Тому методика управлінського обліку в цій галузі економіки є унікальною, а тому заслуговує на відновлення.

Програми комп'ютеризації обліку, як засіб покращення інформаційного забезпечення, втратили своє значення, бо вони розраховані лише на облік у промисловості, а якщо їх перебудувати відповідно до потреб обліку сільськогосподарських підприємств, то вони мають бути істотно змінені, особливо щодо обліку витрат, що, на нашу думку, значно ускладнює обчислення ряду показників, зокрема продуктивності праці.

Потребує перегляду порядок обліку довгострокових біологічних активів, що передбачено П(С)БО 30 та дооцінки цих активів згідно П(С)БО 1.

Значне місце в дослідженнях Кірейцева Г.Г. належало визнанню статусу бухгалтера як спеціаліста, адже від якості виконання покладених на нього обов'язків залежить достовірність фінансової звітності, що впливає на стан економіки країни в цілому. За попередніми даними обліком в Україні займається майже триста тисяч спеціалістів, які несуть відповідальність за все: фінансовий стан підприємства, галузі, економіки країни, дію нормативних актів, наповнення бюджету країни, виплату пенсій тощо, але насторожує той факт, що в тюрмах Києва та області відбувають покарання близько 40 % жінок, професія яких бухгалтери. Виникає питання: чи в усіх випадках порушення

законодавства винні лише бухгалтери і чи завжди вони повинні нести відповідальність.

У США статтею 703 Закону Сарбейнса-Окслі–2002 була передбачена вказівка комісії з цінних паперів і бірж США про проведення розслідування щодо порушників і порушеннях в галузі ринку цінних паперів за 4 роки (1998-2001рр.). Встановлено, що до виявлених порушень були причетні 524 особи співробітників компаній, в тому числі махінацій – 425, з них: 63 – Голови Ради директорів, 99 – Генеральні директори, 96 – президенти і лише 19 – виконавчі бухгалтери, 14 – головні бухгалтери. Таким чином, на долю бухгалтерів припадає лише 6,3 %, а якщо прийняти до уваги число махінацій – 7,8 % [1, с. 19]. При цьому відповідальність за порушення законодавства у фінансовій сфері має велике значення. Наприклад, якщо керівник компанії чи фінансовий директор, знаючи, що фінансова звітність є недостовірною, не попереджає про це відповідні органи, карається штрафом до 1 млн. дол. і (або) позбавлення волі до 10 років, а при затвердженні такої звітності – до 5 млн.дол. і (або) позбавлення волі до 20 років [1].

Майже аналогічні санкції розповсюджуються на аудиторів, які здійснювали перевірку фірми. На них накладається штраф за кожне порушення: а) не більше 100 тис. дол. на фізичну особу або 2 млн. дол. на будь-яку іншу особу; б) не менше 750 тис. дол. на фізичну особу або 15 млн. дол. на іншу особу, якщо має місце навмисне або свідоме правопорушення, включаючи і допущене через халатність [1]. Слід зазначити, що низька якість проведення аудиторських перевірок в Україні не визнається, а тому не карається, тому виникає питання щодо доцільності проведення аудиту взагалі.

Для підвищення статусу бухгалтерів необхідно здійснити ряд заходів:

– створити об'єднання бухгалтерів України, адже існує об'єднання професійних бухгалтерів, звідси виходить, що всі рядові спеціалісти не є професіоналами;

– проводити з'їзди бухгалтерів, подібно до того, як це організовується в Росії (з'їзди бухгалтерів відбуваються в Кремлівському палаці з'їздів);

– створити при об'єднанні бухгалтерів орган, який би вирішував спірні питання при розгляді судових справ;

– підняти перед урядом питання про введення звання «Заслужений бухгалтер України», адже економістів на підприємствах майже немає, а бухгалтерам присвоюють звання «Заслужений економіст України».

Впровадження подібних заходів покращить роботу бухгалтерської служби, дозволить підвищити не тільки статус бухгалтера, а й значимість наслідків економічних досліджень показників фінансової звітності всіх типів підприємств, що в сучасних умовах є дуже важливим.

Список використаних джерел:

1. Гетьман В.Г. Закон «Сарнбейнса-Оксли – 2002» - важный инструмент, используемый в США в борьбе с мошенничеством в финансовой отчетности / В.Г. Гетьман //Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 7-8.
2. Дергун І. Удосконалення відображення складових інтелектуального капіталу в обліку / І. Дерун // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 5.

УДК 675:338.24.021.8:336.22

Т.О.МУЛИК, *к.е.н. доцент,*
завідувач кафедри обліку та аналізу,
Вінницький національний аграрний університет

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Відповідно до Податкового кодексу, для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством [1]. Необхідність ведення обліку в системі оподаткування обумовлена забезпеченням умов для проведення державного контролю за дотриманням податкового законодавства суб'єктами господарювання.

Організація обліку для цілей оподаткування має здійснюватись таким чином, щоб забезпечити систему збору, накопичення, обробки та узагальнення інформації для визначення та сплати податкових платежів суб'єктами господарювання відповідно до вимог податкового законодавства. Це така облікова система, яка базується на даних бухгалтерського обліку та правилах податкового законодавства, та забезпечує інформаційні потреби користувачів про нарахування та сплату податків і зборів.

На основі даних обліку, який побудований на суцільному і безперервному фіксуванні господарських процесів платника податків, складається податкова звітність. Порушення у веденні обліку в системі оподаткування тягнуть за собою неправильне визначення розмірів нарахованих податкових платежів, їх неповну або несвоєчасну сплату до бюджету, фінансові санкції. Від створення ефективної системи обліку з метою оподаткування на рівні підприємства залежить як якість облікової інформації, що надходить до фіскальних органів, так і поліпшення фінансового стану самого підприємства, оскільки правильна організація обліку дасть змогу уникнути фінансових санкцій з боку державних фіскальних органів та оптимізувати податкові платежі.

До організації обліку розрахунків за податками відносять:

1) організацію обліку розрахунків за податками згідно з бухгалтерським законодавством;

2) визначення об'єктів обліку розрахунків за податками та оцінки стану бухгалтерського обліку цих об'єктів та вибір елементів облікової політики (принципи, методичні прийоми і процедури);

3) організацію обліку розрахунків за податками згідно з Податковим кодексом України;

4) визначення методики розрахунку податків, запровадження податкових розрахункових таблиць, первинних документів, які забезпечать достовірність та правильність оформлення та законність.

5) внесення змін за умови зміни податкового законодавства [2].

Проблеми організації обліку для цілей оподаткування особливо актуалізуються, на нашу думку, в умовах частих та численних зміни у податковому законодавстві.

Характерною ознакою податкової політики України у 2014 р. було проведення податкової реформи шляхом введення в дію змін до податкового законодавства. Так, з 1 січня 2015 року набув чинності Закон України № 71-VIII [3] та ряд інших нормативних актів [4-7], якими передбачені кардинальні зміни в оподаткуванні юридичних осіб та громадян, які покликані спростити і здешевити систему адміністрування податків, а також додатково залучити до бюджету держави 40 млрд. грн. в рік [8].

З цією метою з 2015 року в Україні зменшується кількість податків: з 22 до 9. Зокрема, до загальнодержавних податків належать податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, рентна плата та мито. До місцевих податків належать податок на майно та єдиний податок. Внісши зміни до законодавства, парламент **розмір** єдиного соціального внеску знизив з 41 % до 16,4 %. Нововведення стосуватиметься лише тих підприємств, які виконають програму з детінізації заробітних плат, тобто збільшать зарплатний фонд на 30 %, а власне сума заробітної плати становитиме щонайменше три мінімальних.

Деякі податки не скасовані повністю, а лише трансформовані за принципом «два в одному». Так, для **сільськогосподарських товаровиробників** спрощена система оподаткування збережена. Однак такий податок як фіксований сільськогосподарський – скасовано, але механізм його справляння трансформований у четверту групу платників єдиного податку із встановленням відповідних критеріїв. При цьому значне зростання бази оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи змушує сільськогосподарських товаровиробників за результатами аналізу діяльності попереднього (2014 року) здійснити свій вибір щодо обрання системи оподаткування – загальної чи спрощеної.

Отже, податків стало менше, але складність їх адміністрування, на наш погляд, не вплинула на спрощення ведення бізнесу в Україні та організацію обліку для цілей оподаткування.

Вважаємо, що з метою підвищення ефективності організації обліку для цілей оподаткування на підприємствах, і особливо в умовах змін податкового законодавства, доцільно здійснювати такі заходи:

- проводити щомісячний аналіз змін в оподаткуванні, оперативне використання якого в обліку сприятиме запобіганню податкових помилок і відповідних штрафних санкцій;

- делегувати повноваження щодо оформлення податкових розрахунків та звітності чітко визначеним особам;

- в наказі про облікову політику передбачити засади ведення обліку для цілей оподаткування;

- запровадити систему внутрішнього контролю за вчасністю та достовірністю проведення податкових розрахунків, складання та подання податкової звітності;

- передбачити систему стажування та навчання бухгалтерів за програмами змін податкового законодавства (відвідувати семінари, круглі столи тощо);

- автоматизувати процеси податкового обліку на підприємстві, що сприятиме скороченню витрат часу на підготовку необхідної документації та дозволить уникнути низки технічних помилок;

- поступово переходити на подання електронної податкової звітності до фіскальних органів.

Запровадження таких заходів на підприємствах – платниках податків, сприятиме підвищенню рівня ефективності організації обліку для цілей оподаткування, запобіганню податкових помилок і притягнення до відповідальності платників податків, скоротить час та витрати на проведення облікових робіт в сфері податкових розрахунків.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
2. Крупей Н.С. Деякі аспекти формування облікової політики для цілей оподаткування / Н.С. Крупей // Економічні науки. Сер.: Економіка та менеджмент. - 2012. - Вип. 9(2). - С. 231-240.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням: Закон України від 28.12.2014 р. № 72-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/72-19.
5. Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України: Закон України від 28.12.2014 р. № 76-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/76-19.
6. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці: Закон України від 28.12.2014 р. № 77-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/77-19.
7. Про державний бюджет України на 2015 рік: Закон України від 28.12.2014 р. № 80-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/80-19.
8. Податкова реформа 2015 основні змін [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://vkurse.ua/ua/business/nalogovaya-reforma-2015-osnovnye-izmeneniya.html.

УДК 332.334.4:631:631.162

О.В. НАЗАРЕНКО, *к.е.н., доцент,*
доцент кафедри економічного контролю та аудиту,
Сумський національний аграрний університет

ОБЛІКОВА СКЛАДОВА РЕГУЛЮВАННЯ ТА УПРАВЛІННЯ АГРАРНИМ ЗЕМЕЛЬНИМ КАПІТАЛОМ

Аграрна сфера виробництва України на поточний час має сталу тенденцію розвитку та потребує якісного обліково-аналітичного забезпечення, спрямованого на задоволення потреб, як самих товаровиробників так і держави вцілому, в прогнозній, економіко-аналітичній, бухгалтерській та правовій інформації.

Питання ефективного землекористування і землеволодіння переросло в проблему пріоритетної соціально-економічної значущості, що ґрунтовно досліджується в працях провідних вчених економістів, серед яких Андрійчук В.Г., Гайдуцький П.І., Кашенко О.Л., Саблук П.Т., Чупіс А.В. та інші. Огляд попередніх досліджень засвідчує наявність певних напрацювань з облікового забезпечення земельних відносин. Облік земель сільськогосподарського призначення є об'єктом досліджень провідних науковців, що займаються методологічними проблемами обліку в аграрному секторі економіки, серед них Вороновська В.О., Гузар Б.С., Жук В.М., Кірейцев Г.Г., Сук Л.К. та інші. Крім цього, ці науковці неодноразово піднімали питання удосконалення інформаційного забезпечення системи ефективного державного управління земельними ресурсами. Але не зважаючи на проведені ґрунтовні дослідження, даний вектор наукових досліджень вимагає більш детального розгляду.

В Україні земельні відносини регулюються Конституцією України (ст. 13 та 14 якими визначено, що земля, як і інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України, є об'єктами права власності Українського народу. У визначених межах, від імені Українського народу права власника здійснюють органи державної влади та місцевого самоврядування, земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави.), Земельним кодексом, Цивільним кодексом, Господарським кодексом, Податковим кодексом, Законами України «Про фермерські господарства», «Про плату за землю», «Про оренду землі», «Про оцінку земель» та прийнятими відповідно до них іншими нормативно-правовими актами. Завданням земельного законодавства є регулювання земельних відносин з метою забезпечення права на землю громадян, юридичних осіб, територіальних громад та держави, раціонального використання та охорони земель.

У відповідності до статті 2 Земельного кодексу України [2], земельні відносини – це суспільні відносини щодо володіння, користування і розпорядження землею. Суб'єктами земельних відносин є громадяни, юридичні особи, органи місцевого самоврядування та органи державної влади. Об'єктами

земельних відносин є землі в межах території України, земельні ділянки та права на них, у тому числі на земельні частки (паї).

До земель сільськогосподарського призначення належать: сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги); несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи і прогони, полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження, крім тих, що віднесені до земель лісогосподарського призначення, землі під господарськими будівлями і дворами, землі тимчасової консервації тощо). Землі сільськогосподарського призначення передаються у власність та надаються у користування:

а) громадянам – для ведення особистого селянського господарства, садівництва, городництва, сінокосіння та випасання худоби, ведення товарного сільськогосподарського виробництва;

б) сільськогосподарським підприємствам – для ведення товарного сільськогосподарського виробництва;

в) сільськогосподарським науково-дослідним установам та навчальним закладам, сільським професійно-технічним училищам та загальноосвітнім школам – для дослідних і навчальних цілей, пропаганди передового досвіду ведення сільського господарства;

г) несільськогосподарським підприємствам, установам та організаціям, релігійним організаціям і об'єднанням громадян – для ведення підсобного сільського господарства.

Таким чином, земля – це економічний ресурс, який створений не людиною, а є продуктом природи і яка виконує функції життєзабезпечення кожної людини. Існують земельні ділянки державних і комунальних сільськогосподарських підприємств, установ та організацій; особисті селянські і фермерські господарства, які об'єднуються в асоціації та інші організаційно-правові форми.

Одним із пріоритетних завдань органів виконавчої влади при здійсненні ними заходів, пов'язаних із реформуванням земельних відносин, є забезпечення належного контролю за використанням і охороною земель, додержання вимог земельного законодавства та запобігання правопорушенням.

Економічні методи регулювання земельних відносин складаються як за допомогою ринкових регуляторів обумовлених попитом та пропозицією так і методів державного впливу, що створюються на державному, регіональному та місцевому рівнях.

При розгляді земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в обліково-економічній системі розуміють не всю земельну площу, а конкретний об'єкт – земельну ділянку: з встановленими межами, певним місцем розташування та визначеними щодо неї правами володіння та користування.

Державне регулювання — це сукупність інструментів, за допомогою яких держава встановлює вимоги до підприємств і громадян. Воно включає закони, формальні і неформальні розпорядження і допоміжні правила, що встановлюються державою, а також недержавними організаціями або організаціями саморегулювання, яким держава делегувала регуляторні повноваження; — це набір здійснюваних державними структурами заходів,

направленими на контроль за поведінкою індивідів або груп, які потрапляють під контроль цих структур. Воно включає закони і допоміжні інструменти, що створюються державою, а також правила, що встановлюються державними і недержавними агентствами в рамках делегованих повноважень [1].

Використовується також термін «державне регулювання земельних відносин», який розглядається по-різному, наприклад, як цілеспрямована діяльність державних органів з організації раціонального використання земель та їх охорони шляхом застосування економіко-правових заходів. Але більш загальноприйняте розуміння, закріплене у ст. 3 Земельного кодексу України, розглядає державне регулювання як встановлення правових норм, що регулюють земельні відносини (нормативне регулювання) [3].

Використання землі для сільськогосподарських потреб, як в Україні так і за кордоном, забезпечується адміністративно-правовими методами (вимоги щодо проведення меліорації та інших заходів, спрямованих на зміну або збереження фізичного стану сільськогосподарської землі, адміністративний контроль за веденням сільського господарства через втручанням держави в технологічний процес: використання насіння певних сортів та селекція порід тварин, контроль за дотриманням екологічних, санітарно-гігієнічних і зоотехнічних вимог, стандартів і обмежень, планування використання земель, так і економічними введення платні за придбання землі відповідно до законодавства, сплати щорічного земельного податку (єдиного податку четверта група) або орендної плати, які визначаються залежно від якості та місця розташування земельної ділянки, виходячи з кадастрової оцінки земель, запровадження пільг щодо плати за землю, компенсаційні платежі при вилученні земель, компенсаційні виплати при консервації земель, платежі за підвищення якості землі, штрафні платежі за екологічний збиток, податкове обкладання при цивільному земельному обороті, розробки і функціонування механізму визначення та відшкодування збитків власниками землі та землекористувачами за погіршення якості земель або приведення їх у непридатність для використання за цільовим призначенням.

Авторське розуміння терміну «управління аграрним земельним капіталом» означає розподіл, перерозподіл земель сільськогосподарського призначення, прав на їх використання та організація їх раціонального функціонування». Виходячи із такого визначення, управління аграрним земельним капіталом є складовою управління в системі земельних відносин галузі сільськогосподарського виробництва.

Функцію інформаційного забезпечення ефективного та раціонального управління земельним капіталом виконує бухгалтерський облік. На практиці в сільському господарстві об’єктами обліку служать: необоротні активи (нематеріальні активи (право користування земельними ділянками), основні засоби (земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель), незавершені капітальні інвестиції, інвестиційна нерухомість (земля, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокового продажу під час звичайної діяльності, земля, утримувана для майбутнього, але ще не визначеного використання) та інші необоротні активи), оборотні активи (запаси,

поточна дебіторська заборгованість, грошові кошти, витрати майбутніх періодів), необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття, власний капітал ((втому числі і земельний), додатковий, резервний, нерозподілений прибуток), довгострокові зобов'язання і забезпечення (кредити банків, цільове фінансування), поточні зобов'язання і забезпечення (поточна кредиторська заборгованість, доходи майбутніх періодів), операції, які викликають зміни в складі активів та пасивів підприємства, тощо.

Говорячи іншими словами, облік в аграрному виробництві переслідує мету, що полягає в підготовці інформації, необхідної для перевірки законності всіх операцій підприємства, пов'язаних з організацією екологічного, раціонального, економічно обґрунтованого сільськогосподарського землекористування, руху майна, використання ресурсів (матеріальних, фінансових, трудових), виявленні перспективних шляхів та резервів їх повноцінного використання.

Список використаних джерел:

1. Державне регулювання [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uk.wikipedia.org/wiki/Державне_регулювання.
2. Земельний кодекс України: затв. 25 жовтня 2001 р. станом законодавства на 01.07.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14.
3. Поняття управління у галузі земельних відносин. Система органів управління в галузі земельних відносин [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukr.vipreshebnik.ru/zemelne-pravo/4585-ponyattya-upravlinnya-u-galuzi-zemelnikh-vidnosin-sistema-organiv-upravlinnya-v-galuzi-zemelnikh-vidnosin.html.

УДК 657.15

А.О. НІКОЛАШИН, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Подільський державний аграрно-технічний університет

НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Одним із важливих питань при побудові системи облікової інформації є нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік є складовою частиною господарського права. Проте деякі вчені висловлюють іншу думку. Так, Ю.А. Тихомиров вважає, що у процесі становлення нової галузі – інформаційного права, бухгалтерський облік можна віднести до різновиду інформаційних відносин [6, с. 339]. На переконання проф. Я.В. Соколова постає необхідність формування окремої галузі права – бухгалтерського права [5, с. 25].

Правове регулювання обліку в Україні здійснюється на кількох рівнях:

- Найважливішим є перший рівень регулювання бухгалтерського обліку,

на якому вищими Верховною Радою України приймаються Закони України, що повинні відповідати Конституції України. Основним нормативним актом, який регулює питання бухгалтерського обліку, є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2]. Ним встановлюються єдині правові й методологічні засади організації та ведення бухгалтерського обліку в нашій державі, а також закріплюються методологічні основи збирання, реєстрації та узагальнення інформації, що здійснюється шляхом суцільного, безперервного документування всіх господарських операцій.

- На другому рівні питання бухгалтерського обліку регулюються Верховною Радою України, Президентом України та Кабінетом Міністрів України, які приймають підзаконні акти (Постанови, Укази, Розпорядження). Саме в їх компетенції є розробка та прийняття підзаконних нормативних актів, що регулюють ведення бухгалтерського обліку.

- Міністерство фінансів України, на третьому рівні регулювання, розробляє підзаконні нормативні акти, що регламентують ведення бухгалтерського обліку, а саме національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

- Регулюванням питань обліку на четвертому рівні займаються відповідні міністерства та відомства. Так, Податкова адміністрація України регулює питання обліку податків. Міністерство аграрної політики України регулює питання обліку в сільськогосподарських підприємствах. В інших галузях регулюванням обліку займаються відповідні галузеві міністерства та відомства. На регіональному рівні питання обліку регулюють відповідні управління та відомства різної приналежності (області, району, міста, села).

- Питання організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарському підприємстві, що відносяться до п’ятого рівня регулювання, належать до компетенції керівника. Він несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності впродовж визначеного терміну. При цьому організація бухгалтерського обліку має здійснюватися відповідно до чинного законодавства.

Організаційні документи, що розробляються і затверджуються на підприємстві, можна поділити на чотири групи: загальні (наприклад, Статут або Наказ про облікову політику), внутрішні (поширюються на окремі підрозділи підприємства), посадові (посадова інструкція, що регулює діяльність посадових осіб) і часткові (регулюють діяльність певного етапу робіт). Особливо слід відмітити формування облікової політики на підприємстві. Згідно із Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [2].

Згідно із законодавством бухгалтерський облік здійснюється у приватних (приватно-орендних) підприємствах, в сільськогосподарських кооперативах, спілках селян, господарських товариствах і фермерських господарствах, ТзОВ, акціонерних товариствах тощо. Функціонування аграрних підприємств різних

форм власності регламентується Конституцією України, Земельним кодексом України, а також Законами України: «Цивільного кодексу», «Про колективне сільськогосподарське підприємство», «Про господарські товариства», «Про сільськогосподарську кооперацію», «Про фермерське господарство» тощо.

Стосовно законодавства у сфері використання комп'ютерних технологій в бухгалтерському обліку, зокрема в сільськогосподарських підприємствах, то воно є недостатньо розробленим. У законах України «Про інформацію», «Про захист інформації в автоматизованих системах», «Про авторське право і суміжні права», «Про електронні документи та електронний документообіг» [3], «Про електронний цифровий підпис» [4] наводяться лише загальні пояснення щодо ведення бухгалтерського обліку за допомогою комп'ютерної техніки. Крім того, в нормативних актах, що регулюють питання інформаційних технологій та організації автоматизованих систем, пояснюються лише деякі правила щодо використання комп'ютерної (обчислювальної) техніки та програмного забезпечення. Проте ще за часів планово-адміністративної економіки діяли нормативні акти, які досить чітко висвітлювали потреби комп'ютеризації бухгалтерського обліку, в тому числі і у сільському господарстві. Так, спільним наказом Мінсільгоспу СРСР і ЦСУ СРСР від 22.12.1972 р. № 442/852 було затверджено типовий проект комплексної механізації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах [1].

У ринкових умовах господарювання постає невідкладна потреба створення законодавчої бази, яка б чітко регламентувала правила використання комп'ютерної техніки та технологій в організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві. Поки що право ведення бухгалтерського обліку за допомогою комп'ютерних технологій можна визначати, виходячи із Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», яким передбачено, що підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних [2].

Список використаних джерел:

1. Использование ЭВМ в сельскохозяйственном учёте: Сб. статей / под ред. Н.Г. Белова. – М.: Статистика, 1980. – 208 с.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення 05.11.14.
3. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/851-15 (дата звернення 05.02.15).
4. Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22.05.2003 р. № 852-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/852-15 (дата звернення 05.02.15).
5. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 397 с.
6. Тихомиров Ю.А. Публичное право: Учеб. для юрид. фак. и вузов / Ю.А. Тихомиров. – М.: БЕК, 1995. – 485 с.

УДК 657.471

О. Г. ОБМОК,
асистент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

ОБЛІК ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИПЛАТ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Громадяни, які перебувають у трудових відносинах із установами (організаціями), підприємствами незалежно від форм власності, мають право на щорічну (основну та додаткову) відпустку. Більшість працівників йдуть у відпустку влітку, що призводить до значного зростання видатків (витрат) у цьому періоді. Крім того, при звільненні працівника організація (підприємство) виплачує йому заробітну плату та компенсацію за всі дні невикористаної відпустки, що істотно збільшує видатки на оплату праці в місяці звільнення співробітника. Ситуація ускладнюється зі звільненням декількох працівників в одному місяці. З метою пропорційного розподілу таких видатків в установах державного сектора протягом звітного року доцільно створювати резерв (забезпечення) відпусток.

Проведений аналіз нормативно-правової бази України свідчить про відсутність законодавчого регулювання обліку забезпечень виплат у державному секторі.

Огляд наукової літератури дає можливість зробити висновок, що забезпечення – це резервування коштів, які будуть використані на покриття видатків у майбутньому.

З метою вдосконалення нормативно-правового забезпечення виплат у державному секторі доцільно, на наш погляд, доповнити Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання» (далі – НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання») розкриттям сутності поняття «забезпечення» та викласти його в такій редакції: «Забезпечення – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу».

Ураховуючи досвід створення резерву для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат у госпрозрахункових підприємствах, пропонуємо також у НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» зазначити його спрямування на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; матеріальне заохочення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію, виконання зобов'язань у разі припинення діяльності або у випадку обтяжливих контрактів тощо.

Крім цього, вважаємо за доцільне в НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» обґрунтувати обов'язковість створення резерву забезпечення виплат за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню [2].

Згідно Плану рахунків бухгалтерского обліку в державному секторі, який набере чинності з 01.01.2016 року [3] пропонуємо вести облік створення резерву відпусток у державному секторі на субрахунку 67111 «Забезпечення за невідпрацьований час, що підлягає накопиченню» до рахунку 67 «Забезпечення

майбутніх витрат і платежів». Для відображення інформації щодо створеного забезпечення за невідпрацьований час у фінансовій звітності доцільно передбачити в розділі ІІІ Балансу додаткову (вписувану) статтю «Забезпечення за невідпрацьований час, що підлягає накопиченню» (рядок 580).

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» інформацію із додатковим аналізом статей звітності, потрібну для її зрозумілості та доречності, слід розкривати у Примітках до фінансової звітності [1]. На сьогодні форма Приміток до фінансової звітності в державному секторі не затверджена. Отже, виникає потреба в подальших дослідженнях, спрямованих на їх розробку із передбаченням відображення деталізованої інформації за кожним видом забезпечень за невідпрацьований час щодо: залишку забезпечення на початок і кінець звітного періоду; збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань; суми забезпечення, використаної протягом звітного періоду; невикористаної сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді; суми очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, врахованої при оцінці забезпечення.

Таким чином, за результатами дослідження обґрунтовано необхідність створення забезпечення виплат у державному секторі. Надані пропозиції з удосконалення НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання», НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам», НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» дозволять покращити методологію бухгалтерського обліку в державному секторі, а запропоновані зміни до Плану рахунків забезпечать прозорість облікових процесів, відкритість і об'єктивність інформації.

Список використаних джерел:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 р. № 1798.
3. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203.

УДК 657.37

В.М. ПАРХОМЕНКО, *д.е.н., професор,*
професор кафедри теорії бухгалтерського обліку,
Національна академія статистики, обліку та аудиту

ДОСТОВІРНІСТЬ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Бухгалтерський облік є упорядкованою системою виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та надання інформації про діяльність юридичної особи зацікавленим користувачам для використання при прийнятті управлінських рішень. Інформація як продукт

бухгалтерського обліку, що подається у фінансовій звітності, має бути своєчасною , **достовірною, повною та неупередженою.** Ця інформація має відповідати таким якісним характеристикам як доречність, суттєвість, **правдивість, нейтральність**, зіставність, узгодженість.

В українському бухгалтерському обліку і звітності за останні декілька років утворені проблеми, які не забезпечують створення і подання інформації, що відповідає вищеозначеним характеристикам і критеріям. Пояснення такої ситуації вбачається у переході регулятора при створенні регламентів до «податкивізації» бухгалтерського обліку, тобто до першочергового обслуговування інформацією фіскальних потреб користувачів, а не до надання правдивої, повної, достовірної і нейтральної інформації про стан активів і зобов'язань та про результати діяльності підприємства. Також в деякій мірі це утворюється недотриманням української законодавчої вимоги про гармонізацію національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними. Виправлення ситуації вбачається у «деподаткивізації» бухгалтерського обліку і фінансової звітності, тобто у переході на дотримання загальновизнаних (у тому числі українським законодавством) принципів, методів і припущень бухгалтерського обліку.

Міжнародний і національний стандарт бухгалтерського обліку не передбачає виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та надання інформації про постійні податкові ризниці. Натомість двічі виданий (у 2007 і 2011 роках) відповідний український регламент орієнтує платників податку з прибутку на ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності про постійні податкові ризниці. Однак ця вимога ще ніколи не була виконана та має бути скасована.

У національному стандарті бухгалтерського обліку основних засобів на відміну від міжнародного **альтернативно** дозволяється вартість робіт з їх ремонту, добудови, модернізації та іншого поліпшення в межах податкового обмеження визнавати поточними витратами. Цей альтернативний варіант відображення подібних витрат на такі роботи не враховує необхідності кваліфікувати їх з огляду на те чи призводять вони до збільшення майбутніх первісно очікуваних економічних вигод від використання об'єкта чи просто забезпечують підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані з метою забезпечення отримання первісно очікуваних економічних вигод протягом первісно визначеного строку корисного використання. За цим альтернативним варіантом лише за формальною ознакою (зазначені витрати вкладаються чи не вкладаються у суму обмеження) згадані витрати будуть включені до витрат операційної діяльності та/або до капітальних інвестицій і збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів.

Це не відповідає статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», за якою «активи - це ресурси контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких призведе до отримання економічних вигод у майбутньому». Уявимо, що підприємство реконструювало двоповерхову адміністративну, виробничу чи інвестиційну будівлю у триповерхову. Наявним від цього буде збільшення майбутніх

первісно очікуваних економічних вигод та отримання нового (трьохповерхового замість двохповерхового) активу. В той же час за формальною ознакою вартість активу в балансі підприємства не буде відображена (не збільшиться).

Не відповідає цей альтернативний варіант і пункту 3 НПБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», за яким «витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)». У наведеному прикладі немає ознак для визнання витрат – не відбулося вибуття активів (сплачені гроші підряднику, але отримано актив новий – 3 поверх з новим дахом), або збільшення зобов'язань (їх немає ні перед ким), а зазначену суму за цим альтернативним варіантом треба визнати витратами. Може відбутися ситуація, коли за цим альтернативним варіантом доволі незначна вартість поточного ремонту буде відображена капітальними інвестиціями і збільшенням вартості основних засобів. Хіба така звітна інформація викличе довіру?

Також нарешті результати виконання цього альтернативного варіанту не залишаться назавжди викривленими у бухгалтерському обліку, адже за обов'язковою інвентаризацією така ,зокрема, новобудова буде виявлена та за її результатами вартість і характеристики об'єкта основних засобів будуть змінені з одночасним визнанням доходів, тобто відбудеться виправлення неправильного відображення події.

ПБО 26 «Виплати працівникам», яке поширюється на усі підприємства **незалежно від форм власності**, премії та інші заохочувальні виплати визнає поточними витратами. Однак підприємства державної і комунальної форм власності з 2012 року не включають їх до поточних витрат, а відображають використанням чистого прибутку. Також для підприємств цих форм власності з 2012 року залишкова вартість безоплатно переданих основних засобів відображається не у витратах на субрахунку 976 «Списання необоротних активів», а на рахунку «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», хоча Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, яка поширюється на усі підприємства, такої кореспонденції не передбачено. Зміст, правдивість і доречність показників фінансової звітності не повинні залежати від форм власності підприємства.

Потребує скасування запроваджена з 2011 року законодавча установка про ведення малими підприємствами записів у регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису. Наукові теорії пояснюють подвійний запис виникненням в результаті однієї події (господарської операції) одночасно прав і обов'язків, причинно-наслідкових зв'язків, їх рівності.

Подвійний запис є одним із способів (елементів) метода бухгалтерського обліку, до яких також відносяться документування, рахунок, баланс, звітність, оцінка, інвентаризація тощо. Подвійний запис займає основне місце серед решти элементів метода бухгалтерського обліку. Способи методу бухгалтерського обліку **нерозривно пов'язані і лише у комплексі дозволяють відобразити предмет бухгалтерського обліку,** тобто господарську діяльність (А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський, Теорія бухгалтерського обліку,Київ,

1999, 287с., с.53-54). Подвійний запис одночасно відображає одну подію не менш ніж на двох бухгалтерських рахунках, а також « на двох статтях балансу» (там же,с. 73).

Дозвіл на ведення малими підприємствами записів у регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису означає ведення записів простою системою відображення інформації на одному регістрі, рахунку. Але такий підхід до використання способів методу бухгалтерського обліку порушує **нерозривність і комплексність** їх застосування, не забезпечує складання балансу та іншої **достовірної** звітності. Згадайте, що записи простою системою на позабалансових бухгалтерських рахунках не створюють балансу (рівності) відображених на них даних.

У випадках отримання пільг (звільнення) щодо сплати податку на прибуток підприємства за уведеним в останні кілька років регламентом зобов'язані відображати суму обчисленого податку на прибуток (від сплати якого вони звільнені за умови його подальшого використання на розвиток виробництва та інші заходи цільового призначення відповідно до законодавства) у складі витрат (тобто так само, як і підприємства не звільнені від його сплати) з одночасним визнанням цільового фінансування.

Якщо на підприємствах платниках цього податку визнання витрат е достовірним, то у випадку з пільгою на податок з прибутку витрат не виникає, адже вибуття активів не відбувається (грошові кошти підприємства до бюджету не перераховують) або зобов'язання у підприємства не виникає та його (зобов'язання) на рахунку 64 звільнені від сплати податку підприємства не відображають.

Однак у таких підприємств при звільненні все ж виникає можливе зобов'язання, яке може потребувати у майбутніх звітних періодах сплати певної суми у разі, якщо вони використають пільгову суму (чи її частину) не за цільовим призначенням. Таке можливе майбутнє зобов'язання визначено українським ПБО 11 «Зобов'язання» як непередбачене зобов'язання, а відповідним міжнародним (МСБО 37) як умовне зобов'язання. Непередбачені зобов'язання мають відображатися на позабалансовому рахунку.

Хвиля «податкивізації» не обійшла бухгалтерського обліку і фінансової звітності малих підприємств. Звіт про фінансові результати перебудовано за більш складною моделлю «функції витрат» з необхідністю відображати дані про собівартість продукції (робіт, послуг), що потребувало її калькулювання і збільшення на 20 відсотків кількості рахунків бухгалтерського обліку. Крім того, у ПБО 25 останній абзац пункту 2.3 розділу III викривлює собівартість реалізованої продукції та не узгоджується із даними регістрів бухгалтерського обліку, а останній абзац пункту 8 розділу I не відповідає складу витрат за ПБО 16 «Витрати».

Україна уклала Угоду про асоціацію між Україною та ЄС, за якої зобов'язана імплементувати національне законодавство з бухгалтерського обліку з Директивою Ради 2013/34/ ЄС. А це означає, що в Україні має відбутися **євроконвергенція** національного регламенту бухгалтерського обліку або його наближення (усунення розбіжностей, приведення у відповідність) до

Директиви ЄС. Загальні завдання з розв,язання проблем цього напрямку затверджені розпорядженням КМУ від 17 вересня 2014 р. № 847.

Євроконвергенція національної системи бухгалтерського обліку як сукупність заходів з імплементації (включення/виключення норм до/з національного регламенту з бухгалтерського обліку з метою усунення розбіжностей) потребує виконання дослідницької та нормопроектувальної роботи, узгодження її результатів професійним середовищем. Висловлені автором (Бухгалтерський облік і аудит, 2014 р. № 8, с. 3-4) з приводу євроконвергенції пропозиції, включаючи «деподатківізацію» бухгалтерського обліку і фінансової звітності,спрямовані на підвищення якості та достовірності обліково-економічної інформації фінансової звітності.

УДК 657.372.2

І.І. РАГУЛІНА, *к.е.н.,*
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

Р. Ю. УСТИЧЕНКО, *бухгалтер,*
ПП «ЯВІРСЬКЕ» Балаклійського району Харківської області

ВАРТІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Основні засоби підприємства, без яких неможливо уявити господарську діяльність будь-якого суб'єкта господарювання, є однією з найважливіших категорій обліково-аналітичного процесу. Проблеми обліку основних засобів в сучасних умовах господарювання є особливо актуальними, що пов'язано з потребами інвесторів та інших зацікавлених осіб у достовірній, точній та правдивій інформації про майновий і фінансовий стан аграрного підприємства.

Відповідно до П(С)БО 7, основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або для 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) [5].

Одним з основних критеріїв визнання необоротних матеріальних активів це можливість достовірного визначення їх вартості, тому дослідження поняття оцінки активів в бухгалтерському обліку та методики її проведення для основних засобів є сьогодні актуальним.

В умовах стабілізації економічних відносин і переходу до ринкових методів господарювання підприємства мають можливість використовувати нові інструменти у своїй діяльності. Одним з таких напрямків, зокрема, є ефективне управління вартістю основних засобів. Цей процес заснований на відстеженні динаміки зміни вартості майна підприємства протягом всього періоду його функціонування.

Оцінка активів є важливою частиною бухгалтерського обліку, оскільки наявність різних методів вартісного вимірювання основних засобів дозволяє вільно ставитися до поняття обліку.

Оцінка необоротних активів – це грошове вираження первісної (облікової, інвентарної) вартості об’єктів, які згодом будуть прийняті в бухгалтерському обліку в якості основних засобів, в тому числі земельних ділянок і об’єктів природокористування, продуктивної і робочої худоби та нематеріальних активів.

Оціночна діяльність в Україні перебуває в стадії становлення – не так недавно були прийняті нормативні акти, що регулюють і упорядковують процеси оцінки вартості майна підприємств в країні. Законодавство країни зумовило порядок оцінки вартості основних засобів на підприємствах, визначивши випадки і методи оцінки майна, упорядкувавши тим самим процес оцінки вартості та сформувавши передумови для управління вартістю.

Ухвалення цих нормативно-правових актів дає можливість аграрному підприємству регулярно проводити внутрішню оцінку вартості основних засобів, визначати фактори, що впливають на вартість, обирати оптимальні способи нарахування амортизації та методи проведення переоцінки основних засобів, визначати вплив зміни вартості основних засобів на показники діяльності підприємства. Таким чином, управління вартістю основних засобів може стати першим кроком у реалізації вартісної стратегії розвитку сільськогосподарського підприємства в цілому. Тому виникла необхідність більш детального дослідження при вирішенні економічних та інвестиційних задач підприємств аграрного сектору економіки України.

В умовах нових економічних відносин вартість основних засобів, з одного боку, є центральною ланкою в механізмі відтворення, визначальна динаміку і розміри чистих доходів підприємства, амортизаційних відрахувань, рівня податків, ціни і конкурентоспроможність продукції. А з іншого боку, взаємозв'язок між вартістю засобів, методами нарахування амортизації і результатами господарської діяльності підприємств обумовлюють необхідність знаходження впливу вартості основних засобів на показники економічного зростання сільськогосподарських підприємств.

На більшості підприємств результати оцінки вартості основних засобів не є підставою для прийняття ефективних управлінських рішень. Це пояснюється нечіткістю роз’яснень базових положень щодо їх оцінки.

Управління вартістю основних засобів можна і слід розглядати як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства. Це можна реалізувати у вигляді системи, цілями якої є розрахунок вартості основних засобів і визначення впливу їх вартості на ефективність роботи аграрного підприємства з чистим доходом як критерію ефективності запропонованої системи.

Методика оптимізації вартості основних засобів дозволяє кількісно оцінити величину чистого доходу при зміні вартості основних засобів, враховує вплив способів нарахування амортизації, параметрів оподаткування та індивідуальні характеристики об'єктів основних засобів (терміни експлуатації і корисного використання).

Також, вважаємо доцільним вивчення методики переоцінки основних засобів в бухгалтерському обліку за міжнародними стандартами обліку і звітності (МСБО 16) [1]. Відповідно яких визначають можливість вибору двох моделей оцінок – модель собівартості і модель переоцінки. Все більше країн застосовує модель переоцінки, тому що вона достовірніше відображає вартість основного засобу, враховуючи процеси, які відбуваються на ринку.

Отже, дані пропозиції дозволять кількісно визначати результати використання різних методів переоцінки, різних способів нарахування амортизації, тобто дій, пов'язаних зі зміною вартості основних засобів на підприємстві. Як результат, управління вартістю основних засобів дозволить аграрним підприємствам вирішувати проблеми, пов'язані з виявленням внутрішніх резервів і поліпшенням ефективності використання власних ресурсів, забезпеченням стійкості поточної діяльності, підвищенням інвестиційної привабливості.

Список використаних джерел:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control /publish/article/ main?art _id=92410&cat _id=92408
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Затверджено наказом МФУ 30 вересня 2003 р. № 561.
3. Муріна Т.С. Шляхи ефективності використання основних засобів на промисловому підприємстві // Т. С. Муріна / Держава та регіони. – 2007. – №6. – С. 387-390.
4. Панасенко А.П. Проблеми основних засобів у бухгалтерському обліку / А.П. Панасенко // Держава та регіони. – 2008. - №3. – С.407-410.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92.
6. Рибченко М.Ф. Проблеми та шляхи вдосконалення основних засобів / М.Ф. Рибченко, В.М. Кириленко // Держава та регіони. – 2007. – № 6. – С.135-137.

УДК 631.158.636.

І.І. РАГУЛІНА, *к.е.н.,*
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

Л.О. ФІЛЬЧАКОВА, *бухгалтер,*
Комунальний заклад охорони здоров'я
«Центр екстреної медичної допомоги та медицини катастроф» м. Харкова

ОРГАНІЗАЦІЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ

В нашій країні кожному громадянину гарантується право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку він вільно погоджується. Заробітна плата – це грошовий вираз вартості

робочої сили, яка є товаром, її ціна. В сучасних умовах ціна робочої сили визначається попитом і пропозицією, але в основі ціни лежить її вартість. Згідно із Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], 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.

Оплата праці в будь-яких підприємствах є головним джерелом доходу працівника, основою матеріального благополуччя членів його сім'ї. Рівень оплати праці залежить від багатьох факторів. Насамперед, це загальний економічний стан підприємства, соціально-економічне становище в державі, співвідношення попиту і пропозиції на ринку праці. Сутність оплати праці виражається через грошові виплати, які одержуються працівником в обмін на свою працю.

До складу витрат на оплату праці включаються: заробітна плата за окладами і тарифами; надбавки і доплати до тарифних ставок і посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством; премії та заохочення; матеріальна допомога; компенсаційні виплати; оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу; інші витрати на оплату праці.

Організація оплати праці безпосередньо на підприємстві складається з наступних основних елементів: формування фонду оплати праці; нормування праці; встановлення тарифної системи; визначення форми і системи заробітної плати. Основним джерелом виплат заробітної плати всім категоріям працюючих є фонд оплати праці.

До фонду оплати праці включаються будь-які нарахування працівникам у грошовій і натуральній формах, а також інші види нарахувань: стимулюючи нарахування і надбавки; компенсаційні нарахування, пов'язані з режимом роботи або умовами праці; премії та одноразові заохочувальні нарахування; витрати, пов'язані з утриманням працівників, передбачені нормами законодавства України, трудовими колективними договорами.

Нормування праці – це вид діяльності з управління виробництвом, завданням якого є встановлення необхідних витрат і результатів праці, а також оптимальних співвідношень між чисельністю працівників різних категорій і груп.

Тарифна система організації оплати праці являє собою сукупність норм, що забезпечують диференціацію розмірів оплати праці, залежно від його кваліфікації, складності, інтенсивності, умов, характеру. Тарифна система дозволяє якісно оцінити працю, є основою організації заробітної плати робітників, будується залежно від умов праці, кваліфікації працюючих та форми оплати праці.

Форми, системи і розмір оплати праці, премії, надбавки, а також інші види доходів працівників підприємств, не пов'язаних з бюджетним фінансуванням, встановлюються підприємством самостійно. Основними формами оплати праці є відрядна і погодинна.

Погодинна – форма заробітної плати, при якій оплата праці залежить від кількості витраченого часу (фактично відпрацьованого) з урахуванням кваліфікації працівника і умов праці. Розрізняють просту погодинну систему

оплати праці і погодинно-преміювальну: проста погодинна – оплата здійснюється за певну кількість відпрацьованого часу незалежно від кількості виконаних робіт; погодинно-преміювальна – оплата не тільки відпрацьованого часу за тарифом, а й премії за якість роботи.

Розмір окладу (тарифної ставки) для робітників встановлюється із застосуванням годинних тарифних ставок почасових робітників або місячних посадових окладів. Схема окладів і тарифних ставок робітників відображається у штатному розкладі. Оплата праці робітників складається з окладу (тарифної ставки), надбавки за вислугу років, премії, щомісячної доплати до окладу (якщо це передбачено трудовим договором), інших доплат та надбавок, передбачених чинним законодавством.

Проста погодинна система оплати праці формально забезпечує безпосередній зв'язок між кінцевими результатами праціпрацівника та його заробітною платою. Тому широко поширена погодинно-преміальна система оплати праці, при якій враховується кількість і якість праці, посилюється відповідальність і особиста матеріальна зацікавленість у результатах роботи, так як преміювання проводиться за ліквідацію простоїв устаткування і простоїв робітників, економію часу, безаварійну роботу устаткування, економію матеріалів.

Відрядна форма оплати праці – форма заробітної плати, при якій заробіток залежить від кількості вироблених одиниць продукції з урахуванням їх якості, складності та умов праці. До різновидів (систем) відрядної форми оплати праці належать: відрядно-преміальна; відрядно-прогресивна; непряма відрядна; колективна відрядна (бригадна); акордна.

Важливу роль у матеріальному стимулюванні праці відіграють доплати і надбавки до заробітної плати. Зазвичай доплати і надбавки діляться на дві групи: компенсаційні та стимулюючі. Доплата до заробітної плати – це грошова виплата компенсуючого характера, пов'язана з режимом роботи та умовами праці, яка виплачується работнікам понад тарифної ставки (окладу) з урахуванням інтенсивності та умов праці. Надбавка до заробітної плати – це грошова виплата понад заробітну плату, яка має своєю метою стимулювати працівників до підвищення кваліфікації, професійної майстерності, а також до тривалого виконання трудових обовязків в певній місцевості або в певній сфері діяльності (несприятливі кліматичні умови, шкідливість виробництва тощо).

Додатковий прибуток підприємству приносить, як правило, зростання продуктивності праці. Поліпшення якості продукції підвищує престиж підприємства і також може бути умовою отримання додаткового прибутку. Для того щоб зацікавити працівників у ефективній роботі, необхідно використовувати найбільш прогресивні системи оплати праці, такі як бонусна, агентська, відсоток від виручки. Система прогресивної заробітної плати повинна переконати працівника в тому, що на підприємстві існує чіткий зв'язок між його активністю, результатами діяльності та заохоченнями, які він отримує.

При розробці положень про матеріальне стимулювання слід чітко уявляти групи заохочувальних систем, маючи на увазі їх цільове призначення, визначальну форму та зміст механізму взаємозв'язку заохочувальної оплати з основним заробітком.

Для реорганізації оплати праці підприємство може створити службу персоналу. Завдання служби персоналу полягають у: розробці та впровадженні системи компенсацій і пільг (мотивації); навчанні та оцінці (атестації) співробітників; підтримці виробничої культури.

Служба персоналу, незалежно від розміру підприємства та сфери його діяльності, крім кадрового діловодства відповідає за наступні функції: підбір і внутрішня ротація персоналу; адаптація персоналу; оцінка персоналу; навчання і резерв персоналу; підтримку виробничої культури; мотивація персоналу. Завдання служби персоналу – розробити схему мотивації працівників і систему оплати праці, що враховують специфіку роботи різних підрозділів.

Раціональна організація оплати праці на підприємстві дозволяє стимулювати результати праці та діяльність його працівників, забезпечувати конкурентоспроможність на ринку праці готової продукції, підвищувати рентабельність і прибутковість продукції. Мета раціональної організації оплати праці – забезпечення відповідності між її величиною і трудовим внеском працівника в загальні результати господарської діяльності підприємства, тобто встановлення відповідності між мірою праці й мірою споживання. Мотивація праці – важливий фактор результативності роботи, і в цій якості вона складає основу трудового потенціалу працівника, тобто усієї сукупності властивостей, що впливають на виробничу діяльність.

Найважливішим напрямком удосконалення організації праці працівників є підвищення її гнучкості. Розмір заробітної плати працівника повинен бути тісно пов'язаний з індивідуальними трудовими досягненнями, результатами діяльності підрозділу, підприємства в цілому. Отже необхідно: удосконалювати структуру заробітної плати працівника, оптимізувати питому вагу змінної складової; пов'язувати розмір стимулюючої заробітної плати з досягнутими результатами діяльності; підвищувати гнучкість основної частини заробітної плати працівника (тарифу, окладу) залежно від індивідуальних досягнень, зміни обсягів виробництва та інших чинників.

Для успішного функціонування системи преміювання працівників необхідно постійно проводити її аналіз і контроль. Своєчасне виявлення і виключення помилок на кожній стадії підвищить ефективність діяльності не тільки окремого працівника, а й підприємства в цілому.

Список використаних джерел:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.
2. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1995, № 17, ст.12.
3. Сєкіріна Н.В. Удосконалення організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємствах / Н.В. Сєкіріна, І.О. Лобанова // Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. – 2012. – №2. – С. 34.
4. Терещенко О.О. Антикризове фінансове управління на підприємстві / О.О. Терещенко. – К.: КНЕУ, 2010. – 268 с.

УДК 657.1

О.А. РИБАКОВА, *аспірантка*
кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК,
Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана

АМОРТИЗАЦІЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПТИЦІ

В Україні птахівництво є однією з галузей тваринництва, яка розвивається стрімкими темпами у порівнянні з іншими. Процес розвитку галузі птахівництва супроводжується суттєвими змінами в технології вирощування птиці, що безпосередньо впливає на побудову обліку. Для ефективного управління виробничою діяльністю підприємств, що займаються вирощуванням сільськогосподарської птиці, повинен буде правильно побудований облік. Одним з актуальних питань, щодо амортизаційної політики сільськогосподарської птиці, є порядок нарахування амортизації дорослого (батьківського і промислового) стада.

Питанням амортизації, як засобу відтворення поголів'я у птахівництві, займалась чимало науковців серед яких О.А. Бужин, С.І. Дерев'янко та інші, але вони розглядали амортизацію біологічних активів в тваринництві щодо кожного виду тварин, що не розкриває в достатній мірі процес амортизації батьківського стада у птахівництві та у кожній групі окремо. Тому, метою нашого дослідження є систематизація, узагальнення і обґрунтування інформації щодо нарахування амортизації сільськогосподарської птиці.

В результаті дослідження були одержані наступні результати.

Сільськогосподарська птиця – це птиця, яка розводиться з метою отримання від неї яєць, м'яса, пір'я та пуху [1].

Класифікація сільськогосподарської птиці регламентується нормативно-правовими актами, що були затверджені як в радянські часи, так і в роки незалежності України. В результаті дослідження цих нормативних документів було узагальнено і систематизовано існуючі класифікації сільськогосподарської птиці (табл. 1).

За даними дослідження видно, що до впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» класифікація сільськогосподарської свійської птиці здійснювалась за видами птиці (в окремих випадках виділялись м'ясні та м'ясо-яєчні групи). Всі класифікації даного періоду є тотожними, але в ГОСТ 18473-88 [1] в категорії свійської птиці додатково виділена така група птахів як голуби. Але з розвитком галузі птахівництва змінився розподіл (класифікація) птахів, тому голубів почали відносити до категорії дикої птиці.

Після впровадження П(С)БО 30 виділяється лише одна категорія птиці – це доросла птиця. До даної категорії включаються всі групи вище зазначеної сільськогосподарської свійської птиці. Проте, в останні роки в Україні у птахівництві широкої розвитку набуває такий вид діяльності, як вирощування страусів, що пов'язано з розвитком новітніх технології і можливості отримання прибутку від цього. Тому до класифікації сільськогосподарської птиці доцільно ввести такий вид свійської птиці як страуси.

Таблиця 1

Класифікація сільськогосподарської птиці

Вид птиці	ДКУ «Основних фондів» [2]	ГОСТ 18473-88 [1]	П(С)БО 30 [3]	ДКПП ДК 016-10 [4]
Кури яєчних порід	+	+	-	+
Кури м'ясних та м'ясо-яєчних порід	+	+	-	+
Курчата	+	+	-	+
Качки	+		-	+
Гуси	+	+	-	-
Індички	+	+	-	+
Цесарки	+	+	-	+
Перепілки	+	+	-	-
Голуби	-	+	-	-
Доросла птиця	-	-	+	-

Враховуючи вищезазначене, пропонуємо наступну класифікацію сільськогосподарської свійської птиці: кури яєчних порід; кури м'ясних та м'ясо-яєчних порід; курчата; качки; гуси; індички; цесарки; перепілки; страуси.

Використання дорослої птиці сягає від 1 року (відповідно до групи), а в деяких групах (гуси, качки) на другому році життя птиця може мати більшу ефективність ніж на першому, що дає право включи її до категорії довгострокових біологічних активів. Згідно чинного законодавства на довгострокові біологічні активи нараховується амортизація, яка розглядається як систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Сьогодення закупівля племінних птахів є досить затратною, що пояснюється технологічними характеристиками птаха, які є досить високими, тому при нарахуванні амортизації доцільно відносити її на період технологічного використання біологічного активу. Амортизація в грошовому еквіваленті є суттєвою через різницю між ціною придбання племінного птаха та його ціною реалізації, яку розподіляють на яйця.

Підтримуємо точку зору науковців, які вважають, що нарахування амортизаційних витрат у птахівництві найбільш ефективно здійснювати щомісячно і розрахунок вести за допомогою прямолінійного методу нарахування амортизації за формулою:

$$С_{ав} = \frac{П_в - К_в}{Т_в}$$

$С_{ав}$ - сума амортизаційних відрахувань щомісячна

$П_в$ - вартість птиці на початок періоду технологічного використання

$К_в$ - очікувана виручка від реалізації птиці, виведеної з періоду технологічного використання

$Т_в$ – термін технічного використання птиці, місяців

Даний підхід може використовуватись для більш детального відстеження віднесення амортизаційних відрахувань основних біологічних засобів тваринництва – птиці.

Отже, у зв'язку із змінами у технології вирощування птиці, на сучасному етапі розвитку, вважаємо обґрунтованою наступну класифікацію сільськогосподарської свійської птиці (за такими групами птиць як): кури яєчних порід; кури м'ясних та м'ясо-яєчних порід; курчата; качки; гуси; індички; цесарки; перепілки; страуси. Амортизації в птахівництві підлягає доросле (батьківське чи промислове) стадо. Формальною ознакою віднесення їх до довгострокових біологічних активів є використання дорослого стада більше 1 року, суттєвою ознакою – розрив між балансовою вартістю птиці і виручкою, яка розподіляється на яйця. Найбільш ефективно здійснювати нарахування амортизації щомісячно за прямолінійним метод.

Список використаних джерел:

1. Государственный стандарт союза СССР. ГОСТ 18473-88 «Птахівництво», утверждённый Государственного комитета СССР по стандартам от 13.12.1988 года № 4057.
2. Державний класифікатор України «Основних фондів» ДК 013-97, затверджений наказом Держаного комітету України по стандартизації, метрології і сертифікації від 19.08.1997 року № 507.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджений наказом Мінфіну від 18.11.2005 року № 790.
4. Державний класифікатор продукції та послуг ДК 016-10, затверджений наказом Держспоживстандартом України від 11.10.2010 року №457.
5. Бужин О.А. Амортизація як засіб відтворення у птахівництві / Бужин О.А., Дерев'янко С.І., Басараб В.В., Денисенко В.М. // Економіка АПК. – 2004. – № 12. – С. 53-57.

УДК 657.22

В.М. РОЖЕЛЮК, *к.е.н.,доцент*
кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

РОЛЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Необхідність формування облікової політики підприємства в ринкових умовах безпосередньо пов'язана з переорієнтацією обліку на надання своєчасної, достовірної, повної та упередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності не тільки зовнішнім, а й внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень. В ринковій економіці бухгалтер повинен

забезпечити контроль не лише за збереженням майна, але й за виконанням зобов'язань власника свого підприємства, Формування облікової політики є важливим і непростим завданням, оскільки впливає на фінансові результати й ефективність його діяльності [2, с. 25].

Облікова політика підприємства – це насамперед, політика власника (власників) або уповноваженого органу, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів, тому саме він вирішує хто із суб'єктів обліку буде формувати облікову політику в підсистемах фінансового ц управлінського обліку [1, с. 32-33].

Основним документом на підприємстві ринкового середовища для відображення облікової політики є Наказ, розроблений головним бухгалтером та затверджений керівником підприємства.

Формування Наказу про облікову політику на підприємствах з переробки продукції сільського господарства є важливим етапом організації облікового процесу, без якого неможливо сформувати належну інформаційну базу для прийняття ефективних управлінських рішень.

Аналізуючи практичну складову наказу про облікову політику нами визначено наступні складові його на ПАТ «Івано-Франківський м'ясокомбінат».

Формування наказу про облікову політику регламентовано основними нормативно-правовими актами – Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні та П(С)БО, іншими нормативно-правовими актами законодавчих і виконавчих органів влади та управління»

Наказ про облікову політику визначає порядок ведення системи обліку службою на чолі з головним бухгалтером згідно з штатним розписом. За яким на конкретного облікового працівника покладено обов'язки відображення в системі обліку конкретних об'єктів.

Структура наказу про облікову політику свідчить що права та обов'язки облікових працівників чітко розподілені за окремими ділянками обліку та відповідають посадовим інструкціям, які розроблені та затверджені на переробному підприємстві.

Наказ визначає також порядок руху первинних та зведених документів проведення інвентаризації активів і зобов'язань комісією у складі головних спеціалістів підприємства. Крім того у ньому міститься інформація щодо використання підзвітних коштів, корпоративного зв'язку, визначених приросту та убутку товарно-матеріальних цінностей, оцінки незавершеного виробництва, необоротних активів та інших об'єктів обліку. В Наказі визначено проводити оцінку реалізації продукції в бухгалтерії та в торгових точках у кількісно-сумовому виразі, а на складі, в цеху та дільницях лише – у кількісному.

Значний обсяг даного документу присвячено розкриттю принципів організації обліку на яких формується облікова політика щодо обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів та витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, застосування єдиного грошового вимірника, періодичність яких дотримуються в процесі організації та ведення обліку. Так наприклад, облік витрат на ПАТ «Івано-Франківський

м'ясокомбінат» здійснюється з дотриманням принципу відповідності з використанням рахунків 9 класу. Оцінка запасів та необоротних активів здійснюється за нормами відповідних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що також розкрито у Наказі про облікову політику. Крім того, відображено методи нарахування амортизації як матеріальних так і нематеріальних активів, визначено ліквідаційну вартість. Заслуговують на увагу розкриті у наказі питання структури виробничої собівартості, постійних та змінних витрат, а також їх бази розподілу щодо кількості виробленої продукції, а природні витрати м'ясопереробної продукції списуються згідно з діючими нормами м'ясопереробної промисловості.

Особлива увага у Наказі приділена головному бухгалтеру, як координатору організації всіх облікових процесів діяльності суб'єкта господарювання, на якого покладена відповідальність за належне виконання всіх розділів наказу, щодо організації та ведення як фінансового, податкового та управлінського обліку з використанням автоматизованої обробки даних на основі 1С: Підприємство 8.2 «Управління виробничими підприємствами для України», яка найбільш повно відповідає специфіці роботи переробних підприємств [4].

Дослідження сильних сторін розробленого документу дає можливість оцінити належний фаховий рівень облікових працівників досліджуваного підприємства, проте доцільно було б сформувати вказаний документ за розділами щодо методики облікового процесу, його організації, а також крім додатків щодо розподілу функціональних обов'язків облікових працівників, сформувати робочий план рахунків, який підвищить аналітичність та дієвість облікової інформації, додати графіки документообігу, склад та порядок подання фінансової звітності.

Таким чином, облікова політика лише тоді буде дієвим інструментом управлінської системи переробних підприємств, коли всі її об'єкти, суб'єкти та елементи будуть розкриті згідно діючого законодавства та умов ринкового середовища, які визначають організаційно-технологічні особливості роботи конкретних переробних підприємств та шляхи досягнення вагомих фінансових результатів.

Список використаних джерел:

1. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів/ За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 6-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 756 с.
2. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
3. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електроний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14.
4. Річна фінансова звітність ПАТ «Івано-Франківський м'ясокомбінат» за 2013 рік.

УДК 004:657.2:631.11

Н.М. САВЧЕНКО, *к.е.н.,*
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Житомирський національний агроекологічний університет

Р.О. САВЧЕНКО, *к.е.н., докторант,*
Житомирський національний агроекологічний університет

АВТОМАТИЗАЦІЯ ОБЛІКОВО-КОНТОРЛЬНИХ РОБІТ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

В умовах ринкової економіки попит завжди викликає пропозицію. Це стосується і програмного забезпечення проведення обліково-контрольних робіт. Застосування автоматизованої форми ведення бухгалтерського обліку значно підвищує ефективність ведення обліку за рахунок мінімізації розриву в часі між збором вхідної інформації та одержанням вихідних, опрацьованих даних, що необхідні для управління економікою сільськогосподарських підприємств. Автоматизація обліково-контрольних робіт забезпечує високий рівень організації праці у сфері управління, дає змогу значно зменшити затрати часу на обчислення і розрахунки, а також створити умови для підвищення продуктивності праці. Вона сприяє впровадженню раціональних форм облікової праці, а також уніфікації форм первинних документів і методів обробки, прискоренню документообороту, скороченню строків отримання виробничої інформації та ін.

Це ставить керівників сільськогосподарських підприємств перед вибором, який із програмних продуктів використовувати при автоматизації обліково-контрольних робіт. На сьогодні існує декілька варіантів автоматизації обліку:

1. використання електронних таблиць (Excel, Lotus і т. д.) – найекономічніший варіант автоматизації обліку, обліковим працівникам не потрібно набувати спеціальних знань, є можливість формування різноманітних звітів у табличній формі. Одним із недоліків є велика ймовірність виникнення помилок через «напівавтоматизований» режим введення даних, невисока ступіть оперативності облікових даних;
2. спеціалізовані програми із ведення бухгалтерського обліку (наприклад, 1 С Бухгалтерія, Парус) - забезпечує вирішення всіх завдань, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства, якщо бухгалтерська служба повністю відповідає за облік на підприємстві, включаючи, наприклад, виписку первинних документів, облік продажів і т.д.;
3. самостійно написані програми, (наприклад, макроси в Excel, SQL Server) – вимагає наявності в штаті підприємства працівників, які мають спеціальні знання (програмісти) для написання програми в сфері автоматизації обліково-контрольних робіт. Недоліком цього варіанту можна назвати великі витрати часу для написання спеціалізованого програмного забезпечення, її налагодження та підтримку, що можуть дозволити собі лише економічно успішні підприємства;

4. ERP-системи, які дозволяють автоматизувати практично всі процеси в підприємстві. Недоліком використання ERP-системи є її дороговизна, також вимагає багато часу на впровадження, важко вносити в ній зміни.

Незважаючи на те, який варіант буде обраний в процесі автоматизації обліково-контрольних робіт основними засадами повинні стати: системний підхід; інтеграція економічної інформації; принцип одноразового вводу та багаторазового використання інформаційної бази.

Одним із найважливіших завдань автоматизації обліку є конкретизація вимог методології з позиції використання нових методів і засобів документування та підготовки первинної інформації.

Проаналізувавши рівень автоматизації обліку у вітчизняних сільськогосподарських підприємствах слід відмітити, що найбільш поширеною є так звана лоскутна автоматизація облікових процесів. Часто мова йде не про весь підрозділ, а лише про автоматизацію його окремих ділянок роботи, що значно знижує ефективність використання автоматизованої форми ведення обліку. Адже тільки повна автоматизація обліку виробничих процесів може забезпечити належне управління ними на рівні структурних підрозділів і підприємства в цілому.

З нашої точки зору у вітчизняних сільськогосподарських підприємствах доцільним є використання другого варіанту автоматизації обліково-контрольних робіт, шляхом використання програми 1С: Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства 8. На додаток до функціонала типового рішення «1С: Бухгалтерія 8 для України» програмний продукт «1С: Підприємство 8 Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» містить функції, зумовлені особливостями бухгалтерського та податкового обліку в сільськогосподарських підприємствах. Конфігурація призначена для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, включаючи підготовку обов'язкової (регламентованої) звітності в підприємства. Бухгалтерський і податковий облік ведеться відповідно до чинного законодавства України.

До можливостей програми «1С: Підприємство 8 Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» можна віднести: облік в рослинництві, управління біологічними активами рослинництва, облік взаєморозрахунків з оренди землі (облік пайовиків), облік в тваринництві, управління біологічними активами тваринництва, облік транспорту і сільгосптехніки, управління віддаленим складом, автоматизований облік на току, контроль збирання врожаю, управління виробництвом, кадровий облік, розрахунок зарплати та ін.

Автоматизоване робоче місце бухгалтера має являти собою при цьому сукупність таких видів забезпечення: технічного, програмного, інформаційного, інструктивно-методологічного, організаційно-технологічного. Завдяки єдності такого забезпечення автоматизації обліково-контрольних робіт в сільськогосподарських підприємствах, стає можливим вирішення завдань, що ставляться не тільки перед бухгалтерією, але і перед іншими функціональними службами суб'єктів господарювання. В умовах автоматизації обліково-контрольних робіт вирішується питання про розподіл функцій між

працівниками бухгалтерії та працівниками інших відділів підприємства із врахуванням характеру поставленого завдання, який результат може бути досягнутий при їх взаємодії [1].

Автоматизація обліку сприяє зміні характеру праці облікових працівників за рахунок зниження трудомісткості обробки інформації, підсиленню контрольних і аналітичних функцій, підвищенню престижу і культури роботи. Зменшується частина інформаційно-облікової роботи і зростає значення та об'єм управлінського аспекту їх діяльності.

При використанні автоматизованої форми обліково-контрольних робіт безпосередньо в процесі обліку та контролю виробництва можливими є два підходи до комп'ютеризації:

– комп'ютери встановлюють безпосередньо в бухгалтерії;

– комп'ютери встановлюють в кожному структурному підрозділі.

При автоматизації обліку процесу виробництва сільськогосподарських підприємств тільки в бухгалтерії вся первинна документація ведеться вручну в середині структурного підрозділу. Далі первинну інформацію передають до бухгалтерії в розрізі окремих облікових ділянок. Кінцевим пунктом призначення даних є автоматизоване робоче місце бухгалтера по веденню синтетичного та аналітичного обліку, де формується інформація про витрати виробництва, здійснюється їх систематизація, групування з подальшим складанням балансу та інших звітних форм.

Проте, практика досліджуваних сільськогосподарських підприємств показує, що автоматизація обліково-контрольної роботи, безпосередньо у структурних підрозділах, практично неможлива. Причиною цьому є те, що в умовах нестабільного фінансового становище вітчизняних підприємств, важко забезпечити відповідні підрозділи комп'ютерною технікою та програмним забезпеченням. Впровадження автоматизації обліку стримується не тільки значною вартістю самих технічних засобів, але й недосконалістю облікового забезпечення бухгалтера на етапі документування і контролю інформації, що вводиться, і особливо процесу виробництва продукції, як одного із найважливіших і трудомістських розділів бухгалтерського обліку, що тісно пов'язаний з іншими ділянками отримуючи від них вихідну інформацію.

В тій частині досліджуваних підприємств, де використовується автоматизована форма ведення обліку бухгалтера в силу своєї незадовільної професійної компетенції, не готові використовувати повний спектр можливостей сучасних персональних комп'ютерів при постійному зростанні якості і кількості комп'ютерних бухгалтерських програм.

Для забезпечення автоматизованого виконання обліково-контрольної роботи в кожному підприємстві необхідно створити масив нормативно-довідкової інформації на дату впровадження автоматизованої форми ведення обліку. До складу нормативно-довідкової можуть входити, наприклад: норми виробітку та розцінки, норми витрат пального, відсотки рівних доплат і надбавок, облікова ціна товарно-матеріальних цінностей та інші реквізити постійного та умовно-постійного характеру. В документах залишається тільки змінна інформація. Перелік та структура довідок нормативно-довідкової

інформації передбачається в проектах по автоматизації обліку. В процесі використання нормативно-довідкової інформації необхідно проводити коригування даних, що до неї входять. Несвоєчасність коригуючих дій може призвести до невиконання автоматичних дій по проведенню розрахунків, що в свою чергу спричинить додаткові затрати часу працівниками бухгалтерії для до оформлення документів і перерахування даних.

Впровадження та організація обліково-контрольної роботи в автоматизованому середовищі – це складний і багатоетапний процес, який потребує значних капіталовкладень. При цьому автоматизація, безперечно, являється необхідністю для сільськогосподарських підприємств, незалежно від масштабів їх діяльності. Впровадження автоматизованої системи допоможе забезпечити ефективність обліково-контрольних робіт на підприємстві.

Список використаних джерел:

1. Брадул О.М. Проектування комп'ютерної інформаційної підсистеми «звітність» діяльності корпорацій / О.М. Брадул // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Вип. 3. Частина 1. – Житомир, 2010. – С. 44-48.
2. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г.Г. Кірейцев // Наукова доповідь на Міжнародній науково-практичній конференції, присвяченій ювілею кафедри бухгалтерського обліку Подільського державного аграрно-технічного університету. – Камянець-Подільський, 2009. – 28 с.

УДК 657.6:006.032(477)

Л.А. САХНО, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Таврійський державний агротехнологічний університет

О.П. ЛЕВЧЕНКО, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Таврійський державний агротехнологічний університет

ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ В УКРАЇНІ

Після затвердження Аудиторською палатою України 1 травня 2014 в якості національних стандартів аудиту Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, для обов'язкового застосування аудиторами України, посилилась необхідність у більш досконалій інтерпретації та використанні вимог цих стандартів.

Дослідженням проблеми застосування міжнародних стандартів аудиту в Україні займається ряд вітчизняних спеціалістів, а саме Столярова С.О., Огійчук М.Ф., Петрик О.А., Галкін В.В., Жук В.М., Голов С.Ф., Редько О.Ю., Рудницький В.С., Канигін С.Л., Прозоров Ю.В., Шевчук В.О., Усач Б.Ф. та інші. Проте розглянуті у працях науковців питання застосування МСА в Україні й

далі залишаються дискусійними і потребують подальшого розгляду, що і слугує метою нашого дослідження.

Проблема євроінтеграції стала актуальною і для українського аудиту. Із курсом України на ринкові відносини постала необхідність не лише ефективного бухгалтерського обліку, але й ефективного контролю. Тому державі притаманна зацікавленість в професійному аудиті.

Аудит в Україні вже набув чітких ознак невід'ємного елемента інфраструктури ринкової економіки. Діяльність Аудиторської палати України (АПУ) та Всеукраїнської професійної організації «Спілка аудиторів України» (САУ) спрямовані на подальший розвиток аудиторської діяльності, удосконалення її нормативного регулювання. Проте заходи, що ними використовуються, не в повному обсязі вирішують проблеми у сфері аудиту, мають не системний характер, а прийняті рішення не завжди знаходять практичну реалізацію [1].

За більш, ніж 20 років існування аудиторської діяльності в Україні, нормативна база регулювання аудиту постійно розвивалася і доповнювалася. До 31 грудня 1998 р. в країні діяли тимчасові національні нормативи аудиту Рішенням АПУ № 73 від 18.12.1998 р. затверджені національні нормативи аудиту та Кодекс етики аудиторів [2]. Оскільки національні нормативи здебільшого використовували термінологію стандартів аудиторів Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ), в термінах чинного законодавства та нормативно-правових актів України з'явились розбіжності. У зв'язку з необхідністю вдосконалення нормативної бази аудиту та полегшенням оцінки вітчизняної фінансової звітності іноземними інвесторами, АПУ ухвалила перехід аудиторської діяльності на Міжнародні стандарти аудиту (МСА). Рішенням АПУ від 18.04.2003 р. № 122/2 «Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної організації бухгалтерів» [3] міжнародні стандарти аудиту запроваджено в якості національних. Ця процедура відбувалася у декілька етапів (табл. 1).

МСА, у порівнянні з раніше діючими національними стандартами, є більш гнучкими, місткими та деталізованими. Ними врегульований цілий спектр питань – взаємовідносини аудиторів, аудиторів та клієнтів, процедури збору аудиторських доказів, здійснення аудиторської вибірки, формування аудиторського висновку [4].

Міжнародні стандарти аудиту – це документи, що формулюють однакові вимоги, при дотриманні яких забезпечується відповідний рівень якості аудиту й супутніх йому послуг. МСА призначені для застосування при аудиті фінансової звітності, але їх можна адаптувати й для аудиту іншої інформації й надання супутніх послуг [5].

Міжнародна федерація бухгалтерів ставить за мету запровадження високоякісних професійних стандартів у сфері бухгалтерського обліку та аудиторської діяльності шляхом гармонізації національних стандартів в міжнародному масштабі. Для отримання права запровадження МСА, країні необхідно відповідати вимогам, які висувають для повноправних або

асоційованих членів МФБ. Після виконання зазначених вимог можливе запровадження МСА в тому чи іншому вигляді в певній країні.

Таблиця 1

Етапи запровадження Міжнародних стандартів аудиту в Україні

№ з/п	Нормативно-правовий документ	Дата набрання чинності
1	Рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2 «Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної організації бухгалтерів» (зазначалося про прийняття Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів в якості Національних стандартів аудиту)	З 1 січня 2004 р
2	Рішення Аудиторської палати України від 18.12.1998 р. № 73 «Про затвердження Національних нормативів аудиту України та Кодексу професійної етики аудиторів України»	Втратило чинність з 1 січня 2004 р
3	Рішення Аудиторської палати України від 30.11.2006 р. № 168/7 «Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2006 р.»	З 1 січня 2007 р.
4	Рішення Аудиторської палати України від 30.03.2011 р. № 229/7 «Про застосування стандартів аудиту» та затвердження для обов'язкового застосування при виконанні завдань Національних стандартів аудиту Міжнародні стандарти контролю якості, впевненості та супутніх послуг видання 2010 року»	З 1 травня 2011 р.
5.	Рішення АПУ від 27.02.2014 р. № 290/7 «Про затвердження для обов'язкового застосування при виконанні завдань в якості національних стандартів аудиту Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2012 р.»	З 1 травня 2014 р.

В. Головач звертає увагу на такі основні рекомендації МФБ щодо застосування МСА:

– МСА належить застосовувати тільки щодо суттєвих аспектів.

– В окремих випадках аудитор може не дотримуватися вимог МСА за умови обґрунтування такого рішення.

– МСА не відміняють місцевих нормативних актів, які регламентують аудит фінансової та іншої інформації в окремій країні.

– У разі, якщо місцеві нормативні акти відрізняються або суперечать МСА з певних аспектів, то організаціям-членам МФБ необхідно дотримуватися взятих зобов'язань, передбачених Конституцією МФБ щодо МСА.

– Конституція МФБ вимагає від організацій-членів всіляко підтримувати діяльність МФБ щодо гармонізації нормативного регулювання аудиту і спрямувати свої зусилля для того щоб працювати у напрямку використання МСА в тому обсязі, який є реальним в місцевих умовах.

– Країни, які визнають за необхідне прийняття МСА як національні стандарти повинні від імені організації-члена МФБ звернутися з відповідною заявою на адресу МФБ [6, с. 37-38].

Аудиторська палата України не є організацією-членом МФБ, тому на адресу МФБ не були відправлені офіційні заяви щодо запровадження МСА в Україні в якості національних. Ця недоречність значною мірою компрометує аудиторську діяльність в нашій країні.

Національні стандарти більш адаптовані до існуючих в країні особливостей економіки. Тому доцільніше в нашому випадку брати МСА за основу національних стандартів аудиту, а поспішне прийняття їх як національних є на даному етапі не виваженим. Багато положень МСА засновані на західній системі бухгалтерських принципів, що іноді суперечить чинним в Україні правилам обліку, які тільки починають пристосовуватися до міжнародних стандартів фінансової звітності.

Мовне питання також є актуальним, оскільки переклад МСА з англійської мови на українську є недосконалим.

МСА припускають застосування робочих документів аудитора в новому форматі, відмінному від того, в якому до цього працювали українські аудитори. До того ж МСА висувають жорсткі вимоги до внутрішньо фірмового контролю якості виконання завдання [4].

Стандарти аудиту передбачають основні принципи виконання аудиторами своєї професійної діяльності, але вони не є методиками чи інструкціями до застосування методичних прийомів і притаманних їм процедур аудиту. МСА не мають законодавчого статусу, тому не є обов'язковими для застосування у практиці аудиторської діяльності [7].

Після впровадження МСА в Україні та пристосуванні їх до економічних, політичних, соціальних особливостей держави, АПУ значною мірою поліпшить ситуацію в аудиторській діяльності. Можливе вирішення таких питань як якість аудиторських послуг, їх вартість та методика перевірок. Впровадження МСА є вагомим кроком, який забезпечить подальший розвиток аудиторської професії в Україні відповідно до вимог світового рівня.

Список використаних джерел:

1. Розвиток аудиту в Україні [Електронний ресурс] - Режим доступу: https://www.coolreferat.com/Розвиток аудиту в Україні.
2. Про затвердження національних нормативів аудиту та кодексу етики аудиторів: Рішення Аудиторської палати України від 18.12.1998 р. № 73.
3. Про порядок застосування в Україні стандартів аудиту та етики Міжнародної організації бухгалтерів: Рішення Аудиторської палати України від 18 квітня 2003 р. № 122/2.
4. Рубітель О.Ю. Перевірка на міцність або Міжнародні стандарти аудиту в Україні / О.Ю. Рубітель [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://www.rusnauka.com/Economics/7_120630.doc.htm.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2006 року / Переклад з англійської мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц.

Шарашидзе, Л.І. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ «ІАМЦАУ «СТАТУС», 2006 – 1152 с.
6. Головач В. Правовий статус Міжнародних стандартів аудиту / В. Головач // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 7. – 76 с.
7. Веріга Г.В. Проблемні аспекти використання міжнародних стандартів аудиту в Україні / Г.В. Веріга, Д.О. Бєлих [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www/dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/24833/st_51_31.pdf.

УДК 336.22

Р.В. СИДОРЕНКО, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

РОЗРАХУНОК СУМ ЄДИНОГО ПОДАТКУ

Простота обчислення розміру єдиного податку для підприємців з невеликими об'ємами оборотів та його малий розмір стали основою успішного впровадження спрощеної системи оподаткування в практику української економіки.

Всіх платників єдиного податку, у відповідності з останніми змінами до Податкового кодексу, розділили на 4 групи у розрізі видів діяльності, розміру річного доходу і чисельності працюючих.

Відповідно до статті 293 Податкового кодексу України перша і друга група платників єдиного податку сплачує даний податок у відсотках до мінімальної заробітної плати, а третя група платників – у відсотках до розміру отриманого доходу.

Четверта група платників єдиного податку є особливою, оскільки до її складу включаються лише ті суб'єкти господарювання, які займаються сільськогосподарською діяльністю. До цієї новоствореної групи включили всіх тих, хто раніше сплачував фіксований сільськогосподарський податок (ФСП) у зв'язку з тим, що даний податок був відмінений. Основні вимоги, щодо потрапляння в дану групу залишились незмінні: «сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків». Розмір єдиного податку для представників цієї групи платників визначається як частка від вартості земель, що перебувають у власності чи оренді сільськогосподарського підприємства.

Для першої групи розмір єдиного податку становить до 10 відсотків від мінімальної заробітної плати, для другої – до 20 відсотків. Точне значення відсотку, який необхідно буде сплачувати «єдиннику» встановлюють виконавчі комітети місцевих рад перед прийняттям бюджету на черговий рік. Сплата податку проводиться щомісячно, авансом до 20 числа звітного місяця.

Багато практиків і науковців схвально відгукуються про дану систему називаючи її простою для застосування з-за легкості розрахунку суми податкового зобов'язання. Однак, не все так беззастережно позитивно.

Частина дослідників звертає увагу на те, що при такій формулі розрахунку податкових зобов'язань по єдиному податку втрачається один з основних принципів взаємодії держави і підприємця – пропорційність суми сплачуваних податків сумі отриманого прибутку (доходу). Підприємець буде змушений сплачувати єдиний податок навіть якщо він протягом місяця взагалі не вів підприємницької діяльності.

Окрім цього, звертається увага на ще один момент: визначаючи ставки єдиного податку, для першої та другої групи платників, виконавчі комітети місцевих рад намагаються встановити якомога вищий відсоток для всіх видів діяльності. Для прикладу: у Волинській області в 2014 році близько 80 % всіх видів діяльності платників єдиного податку другої групи оподатковувались за ставкою 20 %.

Ще одним недоліком такої системи розрахунку сум єдиного податку є не врахування впливу на розмір податку темпів інфляції протягом тривалого періоду.

При створенні спрощеної системи оподаткування в 1998 році Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» було зазначено, що фізичні особи – платники єдиного податку сплачують суму не більше 200 гривень в залежності від видів діяльності, якими суб'єкт господарювання займався. Був зазначений також момент, що у випадку наявності найманої робочої сили чи членів сім'ї, які беруть участь в діяльності, сума єдиного податку зростала на 50 % за кожного найманого працівника чи члена сім'ї.

Розмір єдиного податку для фізичних осіб залишався незмінним понад 10 років – до вводу в дію розділу Податкового кодексу України, який стосувався спрощеної системи оподаткування. Таким чином, реальна вартість сплачуваних сум протягом всього періоду функціонування спрощеної системи оподаткування зменшувалась і на дату прийняття змін становила менше 20 % від початкової.

Для третьої групи платників єдиного податку його ставки становлять або 2 % від суми отриманих коштів на розрахунковий рахунок або в касу підприємства за товари, роботи, послуги власного виробництва протягом звітного періоду при окремій сплаті податку на додану вартість (ПДВ), або 4 % від цих сум якщо окремо ПДВ не сплачується. Сплата єдиного податку суб'єктами господарювання цієї групи проводиться щоквартально.

Сума податкових зобов'язань щодо єдиного податку платниками четвертої групи залежить від виду землі на якій проводиться сільськогосподарська діяльність: для кожного виду – окремий коефіцієнт, який множиться на грошову оцінку кожного гектара, що використовується в діяльності:

– для ріллі, сіножатей, пасовищ – 0,45 % (для поліських територій і гірських зон – 0,27 %, для підприємств, які спеціалізуються на вирощуванні на закритому ґрунті – 3 %);

– для багаторічних насаджень – 0,27 % (для поліських територій і гірських зон – 0,09 %);

– для земель водного фонду – 1,35 %.

Окрім того, розраховане значення єдиного податку для платників цієї групи коригується з врахуванням коефіцієнта індексації, який встановлюється на кожен окремий рік.

Сума єдиного податку розраховується на початку кожного року і розподіляється між кварталами в наступній пропорції: І квартал – 10 %, ІІ квартал – 10 %, ІІІ квартал – 50 %, ІV квартал – 30 %. У разі зміни використовуваних в своїй діяльності площ відбувається і коригування загальної суми податкового зобов'язання.

Слід відмітити, що і цій групі платників єдиного податку притаманний раніше озвучені недолік оподаткування платників першої і другої груп – відсутність взаємозв'язку між результатами діяльності і сум податку, які сплачуються до бюджету. Однак, за рахунок щорічного коригувального коефіцієнта, тут вже виправлений інший недолік – неврахування впливу інфляційних процесів на реальну вартість суми податку, що сплачується.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
2. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 3 липня 1998 р. № 727/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/727/98.

УДК 657.6

Л.В. СИНЯЄВА, *д.е.н., доцент,*
завідувач кафедри «Облік і аудит»,
Таврійський державний агротехнологічний університет

АУДИТ ПЕРСОНАЛУ ЯК СКЛАДОВА АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Перехід України до ринкової економіки поставив ряд принципово нових завдань, найважливішим з яких є максимально ефективне використання персоналу організацій. Глибока криза сучасної української економіки багато в чому визначається низькою ефективністю господарювання підприємств.

Фінансові труднощі більшості вітчизняних підприємств є наслідком низької ефективності управління підприємствами в цілому, сутністю якого є управління персоналом. При цьому, погіршення економічного стану підприємства, як правило, викликає зниження уваги до проблем управління персоналом, що в кінцевому підсумку призводить до ще більшого погіршення фінансового стану через падіння ефективності праці на всіх рівнях його функціонування.

Оновлення кадрової політики, формування нової концепції управління персоналом в сучасних умовах є істотним резервом підвищення конкурентоспроможності підприємств і необхідним фактором їх ефективного

розвитку.В даній ситуації практичне використання інструментарію об'єктивного дослідження стану системи управління персоналом у формі аудиту персоналу є досить актуальним.

Аудит персоналу, поряд з консультуванням, є відносно новим явищем в економічному житті України. Розробка його теоретичних основ перебуває в нашій країні на початкових стадіях (основна увага приділяється фінансовому аудиту) і не привертає гідної його значущості уваги українських вчених. Вивчення монографічної та методичної літератури показало, що вітчизняні публікації з проблем аудиту персоналу практично відсутні, а наявні носять в основному інформаційний характер. Сутність та особливості аудиторського підходу до обстеження управління персоналом, застосування аудиту персоналу як діагностичного методу підвищення ефективності роботи організації детально не аналізуються і тому потребують подальшої розробки.

Теоретичною та методологічною основою дослідження є роботи вітчизняних і зарубіжних авторів, присвячені питанням теорії і практики управління персоналом, надання консультаційних послуг та аудиторської справи.

Теоретичні дослідження засновані на аналізі основних положень праць зарубіжних авторів: Вільяма Б., Друкера П., Долана, Іванцевича Дж., Кубра М., Марра Р., Шмідта Р., Шулера R та ін. Наведені в статті положення значною мірою враховують дослідження і наукові розробки українських і російських учених: Вороніної Л.И., Дятлова В.А., Журавльова П.В., Кибанова А.Я., Колосової Р.П., Кольцова Н.А., Кулапова М.Н., Ларичевої Г.В., Лукьянченко Н.Д., Маусова Н.К., Никонової Т.В., Одегова Ю.Г., Румянцевої З.П., Русинова Ф.М., Тихомирова Н.П., Травина В.В., Шохіна С.О., Шульги В.Г. та ін.

Предметом дослідження є теоретичні та методичні проблеми зв'язку аудиту персоналу з діагностичною роботою на підприємстві і надання консультаційних послуг, спрямованих на підвищення ефективності управління персоналом Мета діагностики - детально і глибоко вивчити проблеми, які виникають перед організацією в процесі виробничої діяльності, виявити фактори і сили, що впливають на дані проблеми, підготувати всю необхідну інформацію для прийняття рішення про те, як організувати роботу по їх вирішенню.

Аудит, поряд з науковим дослідженням і консультуванням, є поєднуючою ланкою між наукою про управління персоналом, бухгалтерським обліком і практикою. При цьому, аудит займає серединне положення між науковим дослідженням сфери управління персоналом і консультуванням, як видом комерційної діяльності, основною характеристикою якої є досягнення прибутку.

Аудит, а саме аудит персоналу є, на нашу думку, формою доповнення науки про управління персоналом до практичних ситуацій і проблем управління персоналом. Слугуючи поєднуючою ланкою між практичними потребами і багажем знань науки, аудит персоналу володіє потенціалом формування єдиного ефективного поєднання науки і практики

Аудит являє собою вид професійної діяльності з незалежної оцінки операцій підприємства. Слово «аудит» походить від латинського «audio», що буквально означає «він чує» або «слухає» [1]. Комітет Американської

бухгалтерської асоціації по основних концепціях обліку дав таке визначення аудиту: «Аудит – це системний процес отримання і оцінки об'єктивних даних про економічні дії і події, який встановлює рівень їх відповідності певному критерію і представляє результати зацікавленим користувачам» [2].

Аудит, на нашу думку, є системною формою (методом) здійснення діагностичного дослідження діяльності. Основним завданням аудиту є забезпечення клієнта інформацією.

Наукове дослідження організації у більшості випадків переслідує свої власні спільні наукові некомерційні цілі, що знижує його націленість на досягнення ефективності досліджуваної організації. Це призводить до того, що практичні працівники у більшості випадків не зацікавлені у здійсненні наукового дослідження на своєму підприємстві. Крім того, хоча проблема ефективності управління персоналом є загальною для більшості сучасних організацій, але у кожній організації існують свої принципові особливості. Таким чином, вирішення проблеми ефективності управління персоналом не може бути повністю забезпечене спільними науковими роботами.

Дані, зібрані аудиторами і консультантами в організаціях-замовниках в ході проведення аудиту, можуть служити науковим цілям за умови дотримання вимог конфіденційності. На основі даних по кількох організаціях можна сформувати висновки про певні ситуаційні особливості, характеристики елементів системи, розкрити закономірності, розробити нові підходи до удосконалення управління та зростання ефективності організацій.

Консультування і аудит є суміжними областями професійної діяльності. Займаючись питаннями вдосконалення досліджуваної діяльності, аудитори виконують також і консультативну роботу. Неухильно дотримуючись професійних стандартів аудиту, діагностична робота в рамках консультування, по суті, може бути названа аудитом. Аудит в цілому має принципові відмінності від консультування, існування яких, на нашу думку, не дозволяє віднести аудит до різновиду консультування. При цьому, ми вважаємо, що аудит може бути формою виконання роботи з консультування. Навіть у фінансовому (бухгалтерському) аудиту діяльність з вивчення операцій (у бухгалтерському аудиті - бухгалтерських рахунків, операцій з ним і звітів) та видачі рекомендацій щодо вдосконалення їх виконання, може бути віднесена до методу, форми здійснення зусиль по консультуванню.

Тривалий час еліта аудиторського бізнесу (найбільш консервативна, яка суворо дотримується стандартів аудиторської діяльності та найбільш відомі фірми) вважала несумісним консультування, як діяльність не обтяжену стандартами, що забезпечують ефективність, об'єктивність та професіоналізм процедур, з професійною бухгалтерською практикою і незалежним фінансовим ревізуванням (аудитом). У першу чергу, таке становище пояснювалось суворим дотриманням вимог незалежності та професіоналізму фінансової аудиторської діяльності при проведенні своєї роботи аудиторськими фірмами. Однак, аудиторські перевірки достовірності бухгалтерської звітності, показники яких є відображенням ефективності організації, як ні що інше, готують грунт для

консультування з питань управління в цілому, спрямованому на підвищення ефективності організації.

Однією з основних характеристик аудиту є його відповідальність. Аудитор, крім моральної, як у більшості випадків при консультуванні, несе пряму матеріальну відповідальність перед зацікавленими користувачами результатів аудиторської роботи. Наприклад, у фінансовому аудиті, найбільш ризикованій формі аудиту, аудитор відповідає перед користувачами фінансової звітності організації-клієнта за своє судження про її достовірність. Визначальним критерієм ефективності консультування є його прибутковість, яка залежить від результатів консультаційних послуг для клієнтів.

Аудит будує свій комерційний успіх на характеристиці неухильного дотримання стандартів. Ефективність видів аудиту оцінюється на основі відповідності його характеристик стандартам аудиту. При цьому, чим більше аудит, наприклад, аудит персоналу, відповідає нормативам об'єктивності та професіоналізму, тим більшу користь може отримати організація-клієнт від здійснюваної послуги.

Щодо зв'язку аудиту з системою управління організацією в цілому і системою управління персоналом на підприємстві, аудит, на нашу думку, є методом виконання діагностичного дослідження при здійсненні процесу прийняття рішень, як поєднуючого процесу існуючих технологій управління. Діагностичні методи аудиту персоналу можуть застосовуватись при здійсненні внутрішніх зусиль організацій з оптимізації своєї діяльності, наприклад, в рамках внутрішнього консультування або внутрішнього аудиту. Аудит, як метод прийняття управлінських рішень, може бути ефективно використаний при здійсненні стратегічного і оперативного управління, при виконанні всіх управлінських функцій, при проведенні технічної роботи з управління персоналом. При цьому, на думку автора, найбільший потенціал аудит має при здійсненні управлінських зусиль в рамках виконання контрольної роботи, як необхідного елемента системи управлінської роботи.

Таким чином, аудит персоналу є складовою аудиту діяльності підприємства оскільки дозволяє визначити, чи володіє підприємство необхідними матеріальними і фінансовими ресурсами, а також кваліфікацією працівників, необхідною для вирішення проблем, які виникають перед організацією в процесі виробничої діяльності,

Список використаних джерел:

1. Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейлли В.М. «Аудит Монтгомери» перевод с англ.; под ред. Соколова Я.В. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2007
2. Воронина Л.И. Основы бухгалтерского учета и аудита. – М.: Приор, 1997. 496 с.
3. Робертсон Дж. Аудит. Пер. с англ. – М., 1993. – С.4.
4. Аудит персоналу: навчальний посібник / за ред. проф. Лукьянченко Н.Д. – Донецьк: вид-во ДонНУ, 2011. – 389 с.

УДК 65.012.631.162

С.В. СИРЦЕВА, *к.е.н.,*
асистент кафедри обліку і аудиту,
Миколаївський національний аграрний університет

Т.С. ПІСОЧЕНКО
асистент кафедри обліку і аудиту,
Миколаївський національний аграрний університет

БЕНЧМАРКІНГ ЯК ІНСТРУМЕНТ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У сучасному світі конкуренція набуває глобального характеру і основною метою більшості аграрних підприємств стає досягнення світових стандартів. У розрізі подій щодо вступу України у Світову організацію торгівлі дане питання дуже актуальне. Для цього необхідно постійно поліпшувати процеси, структуру, технологію та інші складові діяльності. Невід'ємною частиною всіх покращень повинно стати підвищення ефективності бухгалтерського обліку, а саме, удосконалення його методик, технологій та процедур.

На нашу думку, одним із найбільш сучасних та перспективних інструментів удосконалення системи бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах має стати бенчмаркінг.

Бенчмаркінг походить від англійського слова «benchmark», яке в широкому сенсі означає що-небудь, здатне бути еталоном (стандартом, орієнтиром) порівняно з аналогічними предметами, діями. Під «benchmarking» частіше розуміють діяльність, процес, методологію щодо вдосконалення, досягнення встановленого орієнтиру.

На сьогодні бенчмаркінг входить в трійку найпоширеніших методів управління бізнесом. Причина подібної популярності в тому, що бенчмаркінг допомагає відносно швидко і з меншими витратами удосконалювати бізнес-процеси; дозволяє зрозуміти, як працюють компанії-лідери, і отримати такі ж, а можливо, навіть, вищих результатів.

З позиції практичного застосування в бухгалтерському обліку, бенчмаркінг можна визначити як систематичну та безперервну оцінку процесів, практик і методології обліку компанії, порівняння їх з процесами, практиками та методологіями компаній-лідерів в цілях отримання інформації та прийняття рішень, для вдосконалення власної діяльності, що включає різні сегменти фінансового та управлінського обліку. Бенчмаркінг використовується у багатьох сферах діяльності і активно застосовується в країнах з розвиненою ринковою економікою. Його особливість в бухгалтерському обліку полягає в тому, що учасниками процесу бенчмаркінгу можуть бути як компанії-конкуренти, так і компанії, що не є такими, що в совою чергу створює великі можливості для проведення порівняння [1].

Ефективність бенчмаркінгу системи бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві забезпечуватимуть такі фактори, як:

сукупність орієнтирів вдосконалення облікової системи, механізм вибору пріоритетів напрямків вдосконалень, що визначаються на основі ранжирування потенціалів щодо якості, продуктивності, часу циклу, набору показників та вимірників для визначення еталонних систем бухгалтерського обліку.

Відсутність орієнтирів під час проведення бенчмаркінгу призводить до того, що розвиток системи бухгалтерського обліку поступається місцем вирішення поточних проблем без взаємозв'язку з пріоритетними цілями підприємства. Орієнтири вдосконалення суб'єкт господарювання повинен визначати самостійно відповідно до стратегічних завдань, визначених цілей та затверджених планів розвитку.

Рішення про вибір напрямків бенчмаркінгу має приймати управлінський персонал підприємства. В умовах достатності ресурсів та проведенні бенчмаркінгу одночасно в декількох напрямках, знижуються загальні витрати на проведення дослідження.

Об'єкти бенчмаркінгу бухгалтерського обліку повинні володіти потенціалом:

– поліпшення якісних характеристик інформації, облікових бізнес-процесів, звітності;

– зниження вартості отримання інформації, функціонування облікових бізнес процесів, формування звітності;

– підвищення продуктивності праці облікових бізнес-процесів [2].

Успішному застосуванню бенчмаркінгу бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах сприяє розробка документаційного забезпечення. Частиною загального процесу дослідження є огляд зовнішніх і внутрішніх джерел інформації. До внутрішніх джерел необхідно віднести документи, що розкривають політику підприємства, анкетування співробітників. До зовнішніх джерел відносить підбір літератури, відвідування семінарів, пошук інформації в мережі Інтернет, звернення в професійні асоціації, інформаційно-організаційні центри та клуби бенчмаркінгу. Оформлення робочих документів бенчмаркінгу учасниками дослідження сприяє ефективності проекту [3].

Вибір партнерів по бенчмаркінгу повинен ґрунтуватися на ретельному відборі кандидатів за характеристиками їх діяльності та бажанню брати участь у проекті. У окремих країнах створені масштабний реєстр компаній, що бажають взяти участь в бенчмаркінгу, як за галузевою, так і за функціональною ознакою.

Процес проведення бенчмаркінгу має бути ретельно спланованим. Процес планування передбачає складання графіку бенчмаркінгу та обліку витраченого на них часу.

Отже, успіх кожного проекту забезпечується сукупністю факторів, найважливішими з яких є: точність вибору орієнтирів покращень; наявність механізму визначення пріоритетів розвитку бухобліку; набір показників та вимірників щодо визначення еталонних систем бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел:

1. Шароватова Е.А. Управленческий учет в концепциях управления и бенчмаркинга / Е.А. Шароватова, Л.Н. Кузнецова. – Ростов н/Д: СКНЦ ВШ, 2011. – 256 с.

2. Кузнецова Л.Н. Факторы успешности бенчмаркенга бухгалтерского учета в организациях / Л.Н. Кузнецова // Учет и статистика. – 2013. – №2 (30). – С. 12-23.
3. Кузнецова Л.Н. Совершенствование бухгалтерского учета на основе различных видов бенчмаркенга / Л.Н. Кузнецова // Вестник ДГТУ. – 2012. – № 1(62). – С. 121-127.

УДК 657.22: 311.2

І.П. СКЛЯРУК, *к.е.н.,*
асистент кафедри обліку та аудиту,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка

УМОВИ НАДАННЯ ТА ПОРЯДОК НАРАХУВАННЯ ДОПОМОГИ ПО ТИМЧАСОВІЙ ВТРАТІ ПРАЦЕЗДАТНОСТІ

З початку 2015 року розпочато чимало реформ, зокрема процес реформування не оминув і соціальну сферу. Внесено зміни до Закону № 1105-XIV від 23 вересня 1999 року, який отримав нову назву «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [1]. Передбачено об'єднання окремих фондів соціального страхування та запровадження нового виду соціального страхування.

З 01.01.2015 р. діє новий Фонд соціального страхування, який повинен здійснювати такі види соціального страхування [1]:

– у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності;

– від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;

– медичне.

Як зазначено, одним із видів соціального забезпечення в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування є допомога по тимчасовій втраті працездатності, яка надається застрахованим особам у формі матеріального забезпечення.

Передбачено, що сума матеріального забезпечення повністю або частково компенсує втрату заробітної плати працівника, за умов настання одного із страхових випадків: тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання; необхідності догляду за хворою дитиною (хворим членом сім'ї); перебування в реабілітаційних відділеннях санаторно-курортного закладу після перенесених захворювань і травм тощо.

Призначення, нарахування та виплата допомоги особам, які працюють на умовах трудового договору здійснюється за місцем їх роботи.

Нововведення нормативно-правових актів передбачають внесення змін до порядку нарахування та виплати допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, що зумовлює актуальність дослідження даної проблеми.

Без змін залишився порядок оплати матеріального забезпечення, а саме: оплата перших п'яти днів здійснюється за рахунок коштів роботодавця та починаючи з шостого дня лікарняного і до відновлення працездатності - за рахунок Фонду соціального страхування.

Разом з тим, виокремимо і важливі зміни та нововведення:

1) змінено відсоток середнього заробітку для оплати лікарняних застрахованим особам:

– 50 % середньої заробітної плати – у кого страховий стаж до 3-х років;

– 60 % середньої заробітної плати – у кого страховий стаж від 3-х до 5- ти років;

– 70 % середньої заробітної плати – у кого страховий стаж від 5-ти до 8-ми років;

– 100 % середньої заробітної плати – у кого страховий стаж понад 8 років та особам, віднесеним до 1 - 3 категорії осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи;

2) Нарахування матеріального забезпечення, особам, страховий стаж яких протягом 12-ти місяців перед настанням страхового випадку за даними Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування сумарно менше шести місяців повинно здійснюватись виходячи з нарахованої заробітної плати, з якої сплачуються страхові внески, але в розрахунку на місяць не вище за розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом у місяці настання страхового випадку (у 2015 р. – 1218 грн.).

3) Виплата допомоги по тимчасовій непрацездатності внаслідок захворювання (травми), які не пов'язані з нещасним випадком на виробництві виплачується Фондом соціального страхування інвалідам, які працюють на підприємствах (організаціях) товариств УТОГ та УТОС починаючи з першого дня лікарняного до повного відновлення працездатності.

Відмінним від Закону № 2240 [2] є підхід до обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку матеріального забезпечення в частині врахування всіх видів заробітної плати в межах граничної суми (на яку нараховуються страхові внески). До 2015 року для нарахування допомоги застосовувалась середньоденна (середньогодинна) заробітна плата саме за відпрацьований час, за вирахуванням виплат за невідпрацьований час (щорічна та додаткова відпустка). У Законі № 1105 словосполучення «за відпрацьований час» відсутнє, що потребує внесення змін до Порядку № 1266 [3].

Таким чином, нарахування допомоги з тимчасової втрати працездатності працівникам є питанням дискусійним, що потребує приведення у відповідність положень законодавчої бази та узгодження норм нововведень із існуючим механізмом нарахування матеріального забезпечення.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 23.09.99 № 1105 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1105-14.
2. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованнями» від 18.01.2001 р. № 2240-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2240-14/page.
3. Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням від 26.092001 р. № 1266 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1266-2001-%D0%BF.

УДК 334.732

С.В. СКРИПНИК, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту та фінансів,
Херсонський державний аграрний університет

ОБЛІКОВО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ОБСЛУГОВУЮЧИХ КООПЕРАТИВІВ

Перебудова механізму господарювання і відносин власності в аграрному секторі призвела до створення відповідної системи обліку і контролю, яка мала б задовольняти запити всіх користувачів облікової інформації, що є можливим за наявності достовірної інформації внутрішнього та зовнішнього характеру та сприяє прийняттю правильних управлінських рішень. Сільськогосподарські кооперативи є одними з основних суб'єктів господарювання в аграрній галузі і відіграють важливу роль у виробництві валової продукції сільського господарства. Тому для них досить важливим є законодавче врегулювання та побудова належної системи бухгалтерського обліку.

Створення і діяльність сільськогосподарських кооперативів регулюється Законом України «Про сільськогосподарську кооперацію» [1] та рядом інших нормативно-правових документів. В Україні кооперативи можуть бути двох видів: виробничі (СВК) і обслуговуючі (СОК), які відрізняються між собою (табл. 1).

Таблиця 1

Відмінні ознаки сільськогосподарських кооперативів

Ознаки	Сільськогосподарський виробничий кооператив	Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив
Мета кооперативу	Полягає в одержанні прибутків	Надання послуг для членів кооперативу і економічний захист їх від експансії посередницького капіталу
Здійснення господарської діяльності	Всі види господарської діяльності здійснюються сумісно його членами, крім тих, які виконують для них обслуговуючі кооперативи	Члени СОК делегують йому окремі види діяльності, залишаючись при цьому самостійними сільгосп-виробниками (СГП, ФГ, ОСГ)
Здійснення трудової діяльності	Здійснюють самі члени кооперативу (можуть бути також наймані працівники)	Наймані працівники
Участь членів кооперативу в діяльності кооперативу	Трудова участь	Отримання певних послуг (зберігання, переробка, реалізація продукції, ремонт сільгосптехніки, придбання засобів виробництва, ін.)

У 2004 р. в Україні діяло понад 1100 сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів (СОК), але поступово їх кількість зменшувалася, зокрема у 2012 р. їх уже налічувалося 856 підприємств [3, с. 133]. По Херсонській області кількість СОК збільшилася майже у 3 рази в 2010 р. , після чого їх кількість зменшилася на 30 % і потім щорічно відбувається постійне зростання їх кількості (рис. 1.1). Станом на 01.01.2014 р. з 1027 зареєстрованих сільськогосподарських кооперативів діяло 666 одиниць (64,8 %), з яких 4,1 % були переробними, 30,9 % заготівельно-збутовими, 2,6 % постачальницькими, 47,2 % багатофункціональними і 15,2 % іншими за видами послуг [2].

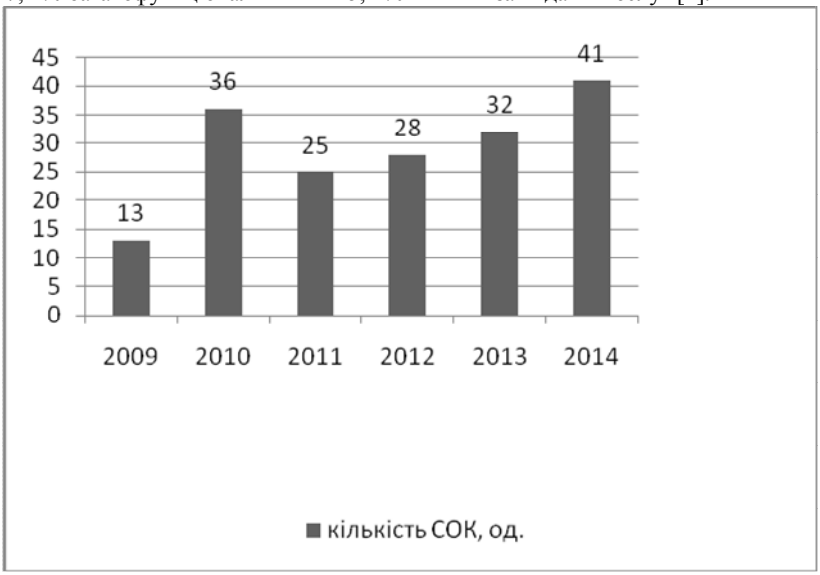


Рис. 1. **Динаміка розвитку сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів Херсонської області у 2009-2014 рр.** [2]

Враховуючи категорії сільськогосподарських товаровиробників, які створюють сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, основні напрями, види й обсяги їх господарської діяльності, кооперативи поділяються на три основні групи (табл. 2).

Неприбутковий характер діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів – це економічна основа для об'єднання, в першу чергу, дрібних сільськогосподарських товаровиробників для підвищення ефективності та прибутковості їх сільськогосподарського виробництва.

До неприбуткових сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів відносять лише тих, що:

1) в своєму статуті ставлять за мету надання послуг своїм членам, а не одержання прибутку;

2) серед своїх членів мають лише сільськогосподарських товаровиробників;

3) обслуговують тільки своїх членів;

4) розподіляють кошти, які в звичайних підприємствах можуть мати форму прибутку, між своїми членами пропорційно їхній участі у господарській діяльності кооперативу.

Отже, статус неприбуткової організації стосується не ефективності роботи обслуговуючого кооперативу, а розподілу коштів, які в інших суб'єктів господарювання вважаються прибутком.

Таблиця 2

Характеристика СОК за категоріями сільгоспвиробників

Ознаки	Групи сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів		
	1-а група	2-а група	3-я група (агроторгові доми)
За групами товаровиробників	Створені власниками ОСГ	Створені фермерськими господарствами	Створені СГП, ФГ, СОК 1 і 2 груп
За рівнем створення	Сільська громада	Район	Район
За складом кооперативу	Представники домогосподарств села/навколишніх сіл	Представники фермерських господарств	Сільгосппідприємства, фермерські господарства, СОК 1-ї і 2-ї груп
За чисельністю в СОК	1 тис. осіб і більше	20-30 фермерських господарств	Всі товаровиробники
За видами послуг	Багатофункціональні	Спеціалізовані	Комплекс послуг з виробництва, переробки, збуту продукції рослинництва, тваринництва, лісництва і рибництва
Статус	Фізичні особи, не є суб'єктами підприємницької діяльності	Юридичні особи, є суб'єктами підприємницької діяльності	Юридичні особи, є суб'єктами підприємницької діяльності
Особливості оподаткування	не є платниками пода-тку з прибутку, ПДВ	спеціальний режим оподаткування	загальний режим оподаткування

Базовими законами, які детально регламентують створення та діяльність СОК, є Закони України «Про кооперацію» та «Про сільськогосподарську кооперацію» із змінами і доповненнями, окремі положення Цивільного й Господарського кодексів України, Закони України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців», «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні», Укази Президента України «Про заходи щодо забезпечення формування та функціонування аграрного ринку» і «Про заходи щодо розвитку кооперативного руху та посилення його ролі в реформуванні економіки на ринкових засадах», інші підзаконні акти міністерств і відомств.

На основі Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію» були розроблені та затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України Примірний статут сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу й Примірний статут сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу – агроторгового дому, видані навчальні й методичні посібники, відповідні коментарі та рекомендації з питань створення й організації господарської діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів.

Список використаних джерел:

1. Про сільськогосподарську кооперацію: Закон України від 17.07.1997р. № 469/97-ВР в редакції від 19.01.2013 р. № 469/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/469/97-вр.
2. Кількість сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів в Україні за видами, станом на 01.04.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minagro.gov.ua/node/13884.

УДК 303.7:336.7

Л.С. СТЕЦЮК, *м.н.с.*
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ ГРОШОВИХ КОШТІВ ПІДПРИЄМСТВА

Традиційні методики аналізу фінансового стану підприємства направлені на визначення широкого кола показників та коефіцієнтів, які показують фінансову стійкість та стабільність підприємства, його незалежність та ліквідність, платоспроможність, рентабельність та ін. Такий аналіз проводиться на підставі фінансової звітності. Проте, поза увагою залишається така важлива складова звітності як Звіт про рух грошових коштів. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», звіт про рух грошових коштів – це звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

«Обминаючи» Звіт про рух грошових коштів при проведенні аналізу фінансового стану не можна відповісти на важливі запитання, які пов'язані з достатністю та рухом коштів. Адже, наявність чи відсутність грошових коштів значно більше впливає на роботу підприємства ніж прибуток або збиток, який воно отримує за рік. Крім цього, власників підприємства більше цікавить наявність грошових коштів для виплати дивідендів, аніж прибуток. Оскільки, не завжди при наявності прибутку підприємство має вільні кошти для виплати дивідендів.

Необхідність проведення аналізу грошових коштів зумовлена можливістю виникнення проблем на підприємстві, які пов'язані з відсутністю або надлишковістю грошей. Зокрема, такі проблеми виникають коли:

- витрати грошових коштів перевищують їх надходження на підприємство за певний період часу. У такому випадку може виникнути нестача (дефіцит) грошових коштів. Для усунення такої проблеми вимагається додаткове залучення фінансових ресурсів, що у свою чергу потягне за собою додаткові витрати;

- надходження грошових коштів перевищують їх витрати. У даному випадку виникає зворотна ситуація – надлишок грошових коштів, які не приносять доходів підприємству. Тому, для отримання доходів підприємство повинно вживати додаткових заходів для розміщення тимчасово вільних коштів.

Саме тому, до методики аналізу фінансового стану доцільно включити аналіз руху грошових коштів. Враховуючи те, що більшість методик для аналізу фінансового стану базуються на розрахунках фінансових коефіцієнтів, то буде логічно доповнити їх коефіцієнтами, які розраховуються на основі Звіту про рух грошових коштів.

На даний час налічується значна кількість таких коефіцієнтів. Проте, для адекватного проведення аналізу необхідно розраховувати не більше 5–8 коефіцієнтів, які б відображали реальну ситуацію, що склалася на підприємстві. Крім цього, розраховані коефіцієнти доцільно аналізувати в динаміці як мінімум за три роки, визначаючи абсолютні та відносні відхилення.

Аналізуючи грошові кошти підприємства слід враховувати особливості, які пов'язані з протилежністю напрямків їх руху– надходження (вхідні грошові потоки) та вибуття (вихідні грошові потоки). Незважаючи на різну векторність вхідного та вихідного грошових потоків вони тісно взаємопов'язані. Адже, для того щоб забезпечити надходження грошових коштів на підприємство спочатку необхідно понести витрати, які будуть базою для формування вихідних грошових потоків. У свою чергу, щоб можна було використати грошові кошти їх спочатку необхідно отримати, тобто, має відбутися надходження – вхідний грошовий потік.

Крім взаємопов'язаності між вхідними та вихідними грошовими потоками існує також функціональна залежність. Вона полягає в тому, що чим більший вхідний грошовий потік, тим більшим буде вихідний грошовий потік і навпаки.

Варто також зауважити, що для якісного аналізу грошових коштів доцільно досліджувати чистий руху грошових коштів у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, адже, позитивний грошовий потік не завжди є відображенням ефективності ведення господарської діяльності підприємства.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю; інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів; фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і

складу власного та позикового капіталів підприємства. Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Виходячи з цього, якщо позитивний грошовий потік формується за рахунок операційної діяльності, то таке підприємство функціонує нормально у межах своєї мети. Якщо ж підприємство отримує позитивні грошові потоки від інвестиційної або фінансової діяльності, які перевищують позитивний грошовий потік від операційної діяльності, то це свідчить про фінансові проблеми на підприємстві, які вимагають залучення грошових коштів за рахунок продажу необоротних активів або за рахунок зовнішнього фінансування.

Отже, обмеження грошових коштів, нестійкий фінансовий стан підприємств спонукає власників цікавитись проблемами ефективності та доцільності використання інвестованих ними коштів. Дослідити зміни, що відбулися у грошових коштах за звітний період, виявити рівень достатності формування грошових коштів, ефективність їх використання, збалансованість вхідного та вихідного грошових потоків можливо за допомогою аналіз грошових коштів підприємства. Разом з тим, доповнення традиційних методики аналізу фінансового стану підприємства аналізом руху грошових коштів зможе значно підвищити зацікавленість у проведенні аналізу підприємства та підвищити його якість.

УДК 657.421.3

Н.М. СТОЛЯРЧУК,
молодший науковий співробітник,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМ ОБЛІКУ КОМЕРЦІЙНОГО ВИКОРИСТАННЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ПРОДУКЦІЇ

Однією з передумов нового вектору розвитку України є комерціалізація результатів інтелектуальної діяльності науковців, винахідників. Питання комерційного використання інноваційної продукції є актуальним ще й тому, що інновації сьогодні визначають економічну незалежність кожної держави. За оцінками експертів обсяг продажу на міжнародному ринку наукоємної продукції, що виготовлена на основі використання інтелектуальної власності, досягає 2,5 трилл. доларів на рік [1, с. 259]! Починаючи із середини XIX ст. жодна країна світу не може прогресивно розвиватися без участі в міжнародній торгівлі ліцензіями.

Осередком створення більшості об'єктів інтелектуальної власності є науково-дослідні інститути. Однак саме в науковій галузі найбільше проблем, пов'язаних з комерційним використанням інновацій. Це зумовлено тим, що в радянські часи всі об'єкти інтелектуальної власності були у державній

власності, тому питання їх охорони та використання з метою отримання прибутку відпадало. З набуттям Україною незалежності та введення в законодавство поняття «нематеріальні активи» стало актуальним питання їх подальшого обігу.

Основними способами комерціалізації об'єктів права інноваційної діяльності в наукових установах НААН є:

– використання об'єктів права інноваційної діяльності у власному виробництві;

– передача (продаж) прав на об'єкти права інноваційної діяльності.

За даними Національної академії аграрних наук надходження коштів від використання об'єктів прав інтелектуальної власності (ОІВ) та наукоємної продукції здійснюється на основі господарських договорів та ліцензійних угод. Частіше передається лише *право користування*.

Щодо передачі технологій, то разом з договором про трансфер технологій можуть укладатися договори про:

1) гарантії осіб, які передають технології та їх складові, стосовно можливості досягнення економічних показників і виробництва продукції із застосуванням цих технологій та складових;

2) гарантії осіб, які передають технології та їх складові, стосовно конфіденційності та нерозголошення інформації третім особам;

3) проведення комплексу інженерних, екологічних або інших робіт, необхідних для застосування технологій та їх складових;

4) обслуговування обладнання [2].

Основна мета ліцензійного договору – забезпечити можливість практичного використання конкретного ОІВ. Однак, перед використанням у власній діяльності або при передачі прав за будь-якою формою необхідно, щоб ОІВ був засвідчений патентом або ліцензією. В залежності від обсягу прав, що передаються, за діючим Цивільним кодексом України розрізняють: виключну, одиничну і невиключну ліцензії [3]. Об'єктами ліцензії можуть бути і незахищені патентами ОІВ, до яких відносяться різноманітні види ноу-хау.

Отже, при наданні ліцензій – виникає можливість використання одного й того ж об'єкту інноваційної діяльності декількома суб'єктами. Відповідно постає питання їх правомірного та достовірного відображення в бухгалтерському обліку.

Операції по наданню ліцензій можна прирівняти до операцій з оренди, різницею є те, що у користування надається не майно, що має матеріальну форму, а майнове право на користування ОІВ. Якщо взяти за основу положення з оренди можна побудувати алгоритм відображення обліку ліцензій наданих та отриманих на рахунках та у відповідних регістрах. Облік ліцензій як у ліцензіата так і у ліцензіара залежить від обсягу переданих (отриманих) прав та виду ліцензійної угоди, яким оформлено передачу.

За виключною ліцензією виключається можливість використання ліцензіаром цього об'єкта у частині, що передається ліцензіату. Ліцензіату ж надається виключне право на використання об'єкта інтелектуальної власності в повному обсязі. Однак після закінчення строку ліцензії всі права повертаються до ліцензіара. Виникає необхідність контролю за наданими виключними

ліцензіями. Виходячи з вищесказаного, запропоновано такі ліцензійні договори обліковувати на позабалансовому рахунку *061 «Передані ОІВ за ліцензійними договорами»*. У ліцензіата ж такі ліцензії варто зараховувати до складу нематеріальних активів на субрахунок *Дт 1241 «Ліцензії на використання ОІВ»*. Всі інші види ліцензій у ліцензіата зараховувати на позабалансовий рахунок *012 «Отримані права на використання ОІВ»*. Використання даних кореспонденцій дозволить здійснювати аналітичний облік та контроль за отриманими та переданими правами на користування ОІВ та своєчасно, достовірно відображати інформацію про нематеріальні активи.

Запропоновані рахунки позабалансового обліку дозволять сформувати інформаційну базу про використовувані науково-дослідними установами інтелектуальні продукти, які будуть піддаватись детальному аналізу керівного складу щодо ефективності їх застосовування.

Список використаних джерел:

1. Капінос М.М. Економічні та правові аспекти комерціалізації інтелектуальної власності в інституті рослинництва ім.В.Я. Юрєва НААН / [Капінос М.М., Матвієць В.Г., Ларентович Е.Т., Гребенюк І.В.] – Вісник ЦНЗ АПВ Харківської області, 2013. Вип. 14, 344 с.
2. Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій: Закон України від 14.09.2006 за № 143 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/143-16.
3. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. за № 435 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua.

УДК 657.63

Н.І. СУВОРОВА,
асистент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський державний аграрний університет

ВАРІАЦІЇ ЗАСТОСУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ СОБІВАРТОСТІ БУХГАЛТЕРАМИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

В економічній практиці існує значна кількість різних по своєму складу та значенні показників собівартості. Всі ці показники призвані оцінювати виготовлений продукт на конкретному етапі виробництва, підкреслюючи завершеність процесу його виготовлення. В залежності від мети і завдань підрахунку витрат, використовуються відповідні види собівартості продукції (робіт, послуг), кожен з яких має конкретний економічний зміст і призначення.

Зауважимо, що в сільському господарстві створені такі економічні взаємовідносини, які диктують необхідність визначати окремий вид собівартості продукції, яку можна назвати «ринкова собівартість». Це обумовлено значним виробничим споживанням власної продукції та специфікою оцінки головних складових собівартості – оплати праці і матеріальних витрат.

Визначення ринкової собівартості, як і виробничої потрібно здійснювати в системі бухгалтерського обліку з метою надання керівнику інформації про втрачену вигоду внаслідок споживання частини готової продукції поза каналами реалізації. Таким-чином буде формуватися інформація для вибору альтернативи з метою прийняття рішення виробником:

1) виробляти чи купувати;
2) продавати чи обробляти далі.

Останнє особливої актуальності набирає при налагодженому функціонуванні центрів відповідальності, оскільки система стимулювання працівників центру прямо пов’язана з ефективністю діяльності центрів відповідальності.

В свою чергу, згідно діючих вимог формування звітності аграрними підприємствами, особливої уваги заслуговує показник виробничої собівартості продукції. А найбільш точне визначення виробничої собівартості є одним із головних управлінських завдань виробничого обліку, що стоять перед підприємством, наголошує Кравчук О. [2, с. 38]. Немаловажний і той факт, що показник виробничої собівартості продукції виступає основою для визначення собівартості реалізованої (відвантаженої) продукції, яка відрізняється від виробничої собівартості на величину поза виробничих витрат і обчислюється тільки по товарній продукції.

Необхідність розрахунку собівартості реалізованої продукції (повної собівартості) виникла на початку 80-х рр. у розвинутих країнах світу саме тоді, коли спостерігався відхід від традиційних методів обліку та контролю виробничих витрат, пошук ефективніших засобів підвищення якості продукції та зниження її собівартості. Це було пов'язано із посиленням конкуренції на світовому ринку, що обмежило зростання прибутку за рахунок підвищення цін. Прогрес техніки, впровадження гнучких інформаційних технологій з використанням комп'ютерів, призвели до зміни структури витрат та тривалості процесу виробництва продукції.

Керівництво багатьох підприємств, з метою недопущення втрати впливу на традиційних ринках збуту і зниження прибутку, змушене було переглянути підходи до управління витратами, щоб скоротити час виробництва, поліпшити якість продукції та знизити непродуктивні витрати.

Розглянемо механізм формування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) для складання фінансової звітності – Звіту про фінансові результати (ф. № 2) відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Необхідно зауважити, що з введенням у дію окремих розділів Податкового кодексу України з 01.04.2011 р., зокрема розділу ІІІ «Податок на прибуток підприємств» [4], та внесенням змін у П(С)БО 16 «Витрати» (наказом МФУ від 18.03.2011 р. № 372 було передбачено визначати собівартість реалізованої продукції за двома методами на вибір (умовно назвемо їх перший – стандартний, а другий – прямих витрат (директ-кост):

1) Стандартний метод. Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» схематично формування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) наведено на рис. 1.

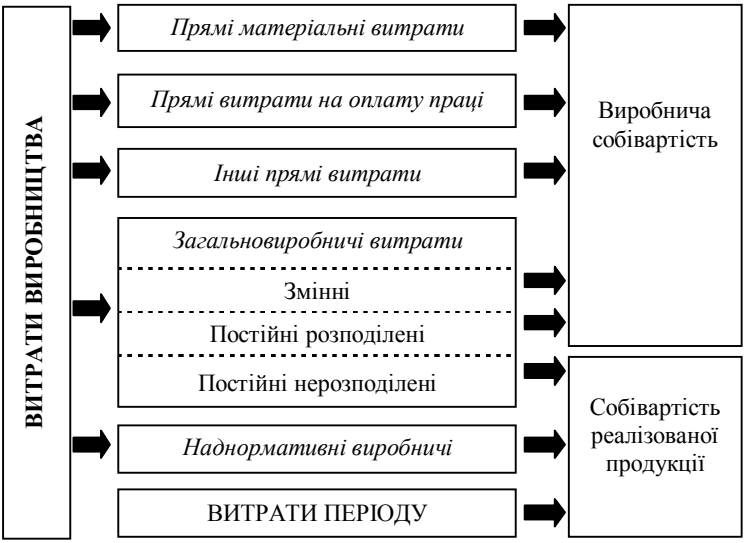


Рис. 1. **Формування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) відповідно П(С)БО 16 «Витрати»**

Сформовано автором на основі джерела [5]

2) Прямих витрат метод. Найбільшою вадою системи з повним розподілом витрат є неможливість достовірного розподілу непрямих виробничих витрат (загальновиробничих) витрат: по-перше, між собівартістю реалізованої продукції та собівартістю запасів, по-друге, між самими об'єктами обліку. Відповідно до пп. 11.1 П(С)БО 16 «Витрати» підприємство може визначати собівартість за прямими витратами, пов'язаними з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг. Під час застосування такого підходу витрати до складу собівартості продукції (робіт, послуг) включалися із урахуванням вимог управління, а інформація про суму загальновиробничих витрат розкривалась у Звіті про фінансові результати окремою статтею [5].

Проте таке законодавче підкріплення варіативності розрахунку показника собівартості незабаром було скасоване внесенням змін до п. 138.8 ПКУ [4] і на сьогоднішній день аграрні підприємства для формування затвердженої статистичної звітності в обов'язковому порядку використовують стандартний метод розрахунку собівартості виготовленої продукції.

Незважаючи на прийняті норми, питання про застосування для калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції системи директ-кост є досить резонансне в науковому колі і по сьогоднішній день.

Наприклад, з позиції Довгопол Н., включення до складу собівартості загальновиробничих витрат стало прямим порушенням логіки статті, відповідно до якої собівартість формується з витрат, що прямо пов'язані з виробництвом продукції (виконанням робіт, наданням послуг). За автором, включення змінних

накладних витрат до собівартості може бути доцільним, однак їх слід відділити від формування «чистої» (прямої) виробничої собівартості, яка не містить розрахункових викривлень. Окрім цього, таке «відділення» дає змогу розмежувати відповідальність власне виробничих, загальновиробничих і збутових центрів витрат [1, с. 48].

Як антитеза є висловлювання польського професора А. Яругової: «Нова система витрат отримала назву директ-костинг, що означає калькулювання за прямими витратами… Творці розглянутої системи обліку витрат дійшли до примітивного, грубого поділу витрат на змінні, які віднесли до прямих, і постійні, ототожнені з непрямими».

За Нападовською Л.В., калькулювання неповних витрат призводить до безсумнівних помилок через неможливість розподілу в обліку витрат на постійні і змінні. Але, за автором, сама точна калькуляція продукції не та, яка найбільш ширше після багаторазових підрахунків включає в себе всі види затрат підприємства, а та в яку включені лише затрати, безпосередньо зв'язані з випуском даної продукції, виконанням робіт та послуг. Важливо, що, використовуючи модель «директ-костинг», можна оперативно вивчати взаємозв'язок між обсягом виробництва та затратами [3].

Отже, враховуючи відношення авторитетних вчених до системи директ-кост та необхідні структурні зміни системи управління аграрним виробництвом відмітимо, що розрахунок собівартості прямих витрат (інколи її називають маржинальною або «неповною») підприємством має право на існування з позиції формування внутрішньої управлінської звітності та являється альтернативним підходом в області ведення обліку за центрами відповідальності та прийняття зважених управлінських рішень.

В завершення огляду динаміки численних видів собівартості продукції, наголосимо, що підприємству для проведення аналізу діяльності і прийняття комплексних управлінських рішень ефективним є використання різних способів розрахунку собівартості продукції.

Список використаних джерел:

1. Довгопол Н. Побудова аналітичного обліку витрат для забезпечення потреб управління підприємством (на прикладі ВАТ «Харківський машинобудівний завод «Світло шахтаря») / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 10. – С. 47-55
2. Кравчук О. Загальновиробничі витрати: бази розподілу / О. Кравчук // Дебет-Кредит. – 2009. – № 9. – С. 38-43
3. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakonl.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=l302724046553028.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakonlrada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00&p=l302724046553028.

УДК 657.01

П.Л. СУК, *д.е.н.,*
професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

ВИКОРИСТАННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ОБОРОТНИХ ВІДОМОСТЕЙ

Як зазначають Ентоні Р. і Ріс Дж. [1, с. 75], будь-яка облікова система виконує наступні функції:

– Реєструє і зберігає дані;
– Виконує арифметичні операції з даними;
– Сортує і підсумовує дані;
– Готує звіти.

Успішному виконанню названих функцій сприяє використання оборотних відомостей. З їх допомогою здійснюється процес накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства, що виражає суть бухгалтерського обліку.

Оборотні відомості є способом узагальнення оборотів і залишків по рахунках з метою контролю правильності проведених записів і складання балансу, а також джерелам і інформації про наявність і рух господарських засобів та їх джєерел, що використовуєтьсяч для прийняття управлінських рішень. Оборотні відомості складають по синтетичних і аналітичних рахунках. У них відображають залишки на початок і кінець звітного періоду та обороти за ним.

Бухгалтерський облік ведуть на рахунках, які за ступенем узагальнення поділяються на синтетичні та аналітичні. По них є відповідні оборотні відомості.

Оборотна відомість по синтетичних рахунках будується у вигляді таблиці, в якій послідовно записують назву рахунків, залишки за дебетом і кредитом рахунків на початок місяця, обороти за дебетом і кредитом за місяць, залишки за дебетом і кредитом рахунків на початок наступного місяця.

В оборотній відомості по підсумку повинні бути три рівності:

1. Початковий залишок по дебету всіх рахунків дорівнює початковому залишку по кредиту всіх рахунків – обумовлено рівністю активу і пасиву балансу;
2. Обороти по дебету всіх рахунків дорівнюють оборотам по кредиту всіх рахунків – обумовлено подвійним записом, згідно з яким кожна операція в однаковій сумі записується по дебету і кредиту кореспондуючих рахунків;
3. Кінцевий залишок по дебету всіх рахунків дорівнює кінцевому залишку по кредиту всіх рахунків – обумовлено першими двома рівностями.

Оборотна відомість має контрольне значення. Якщо в ній є три згадані рівності, то це означає, що при обліку дотримано подвійний запис і правильно проведені арифметичні підрахунки.

Дані із рахунків переносять у оборотну відомість, а з неї готують інформацію для складання балансу (звіту про фінансовий стан).

В Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2] 75 синтетичних рахунків. В балансі 46 статей [3]. Отже, щоб скласти баланс, необхідно згрупувати інформацію, яка накопичена в оборотній відомості.

У зв'язку з тим, що в даний час складають так званий, очищений баланс, його підсумок не співпадає з оборотною відомістю. Наприклад, основні засоби в балансі враховують за мінусом їх зносу, а в оборотній відомості – за первісною вартістю і окремо показують знос.

Рахунки класів 7 «Доходи і результати діяльності», 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності» не мають залишків на кінець звітного періоду, а тому не попадають у баланс. Інформація із рахунків цих класів необхідна для складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Таким чином, оборотна відомість по синтетичних рахунках використовується для складання фінансової звітності і одночасно деталізує інформацію необхідну для прийняття обгрунтованих управлінських рішень.

Відповідно до правил ведення бухгалтерського обліку згідно з міжнародними стандартами, перед складанням балансу і інших форм звітності підприємства складають оборотну відомість (або пробний баланс), в якому відображаються в одній колонці дебетові залишки рахунків, а в іншій колонці – кредитові залишки рахунків. Загальна сума дебетових залишків рахунків повинна дорівнювати загальній сумі кредитових залишків рахунків. На основі пробного балансу складають форму звітності баланс за відповідною стандартизованою формою. Також дані пробного балансу використовують для складання звіту про фінансові результати та інших форм звітності [4].

Проте, на нашу думку, для таких цілей можна також використовувати оборотну відомість, в якій згруповуються як залишки по рахунках, так і обороти по них. Це дасть змогу узагальнювати інформацію для складання балансу, звіту про фінансові результати і інших форм звітності. Адже для складання звітності необхідні як залишки, так і обороти по рахунках. Відомість, що використовується в зарубіжній практиці є сальдовою, а не оборотною, бо в ній показані залишки і відсутні обороти по рахунках, що зменшує обсяг інформації для оцінювання й економічного аналізу руху активів і пасивів підприємства.

Економічний зміст і структуру оборотів більш глибоко розкриває шахова оборотна відомість. Вона побудована за принципом шахової дошки. Рахунки в ній записують по вертикалі й горизонталі, а обороти деталізуються відповідно до кореспонденції рахунків, що дає широку інформацію щодо змін господарських засобів і їх джерел.

Шаховий принцип записів використовують при журнально-ордерній формі обліку, яку застосовують на підприємствах України. В зарубіжній практиці така форма обліку відсутня.

За допомогою оборотних відомостей по аналітичних рахунках узагальнюють інформацію в розрізі синтетичного рахунка. Вона є двох

варіантів: 1) оборотна відомість аналітичного обліку по товарно-матеріальних рахунках; 2) оборотна відомість аналітичного обліку по інших рахунках.

Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей ведеться в грошовому і натуральному вимірниках, тому в оборотних відомостях передбачено графи для запису кількості і суми. Для відображення початкового і кінцевого залишків в оборотній відомості по товарно-матеріальних рахунках відведено по одній графі (окремо кількість і сума), оскільки на матеріальних рахунках залишки можуть бути тільки по дебету. Залишків по кредиту у них немає.

Підсумки залишків і оборотів по оборотній відомості по аналітичних рахунках повинні дорівнювати залишкам і оборотам відповідного синтетичного рахунка. Відсутність такої рівності означає наявність помилок у облікових записах. Оборотна відомість аналітичного обліку по інших рахунках складається в сумовому виразі за формою, яка аналогічна оборотній відомості по синтетичних рахунках. В ній за підсумком повинна бути така рівність: початковий залишок по дебету, плюс оборот по дебету, плюс кінцевий залишок по кредиту, дорівнює початковому залишку по кредиту, плюс оборот по кредиту, плюс кінцевий залишок по дебету.

Список використаних джерел:

1. Энтони Р. Учёт: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис; пер. с англ. под ред. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України 30 листопада 1999р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.
4. Trial Balance [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.accountingexplanation.com/trial_balance.htm.

УДК 657.424

І.В.ТКАЧ, *старший викладач*
кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК,
Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана

ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ЕНЕРГОПОСТАЧАЛЬНИХ КОМПАНІЙ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ ОБЛІКУ КАПІТАЛЬНИХ ВКЛАДЕНЬ

Облік будь-яких господарських процесів обумовлений їх економічною сутністю, а також не є виключенням облік капітальних вкладень. В ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в У країні» [1] визначено один з базових принципів бухгалтерського обліку – принцип превалювання сутності над формою, який зобов'язує бухгалтера розглядати

господарські процеси, які відбуваються на підприємстві, виходячи з їх економічної сутності. Ідентифікація економічної природи господарських процесів є запорукою побудови ефективної системи обліку та звітності, а також забезпечення необхідної інформації для прийняття управлінських рішень.

Виділення капітальних вкладень, як окремого об'єкта обліку, обумовлюється організаційно-технологічними особливостями їх здійснення. Найбільш важливими особливостями є значна тривалість періоду здійснення капітальних вкладень та значна їх вартість. Ці особливості спричиняють необхідність формування первісної вартості необоротних активів на окремих рахунках бухгалтерського обліку. Значна різноманітність об'єктів капітальних вкладень обумовлює побудову синтетичного та аналітичного обліку капітальних вкладень. Спосіб здійснення капітальних вкладень (за допомогою залучених організацій чи власними силами) зумовлює організацію документального оформлення операцій із здійснення капітальних вкладень. Джерела надходження необоротних активів на підприємство впливають на порядок відображення капітальних вкладень в системі рахунків бухгалтерського обліку, а також на порядок визначення первісної вартості необоротних активів.

Енергопостачальні компанії мають ряд специфічних організаційно-технологічних особливостей здійснення операцій з капітального будівництва. Однією з основних технологічних особливостей діяльності енергопостачальних компанії є значна розгалуженість та протяжність електромереж, які перебувають в них на балансі. Ця особливість визначає організаційну структуру енергопостачальних компаній. Як правило, в кожному адміністративному районі створюється окремий підрозділ з обслуговування споживачів електроенергії та електромереж – районні електромережі (далі РЕМ).

Значну частку операційної діяльності енергопостачальних компаній становить діяльність із обслуговування електромереж (ремонти, поліпшення, будівництво нових мереж, приєднання нових споживачів, тощо). Тобто, здійснення капітальних вкладень є досить важливим аспектом діяльності енергопостачальних компаній.

Кожного року, енергопостачальні компанії беруть на себе зобов'язання з виконання інвестиційної програми, показники якої використовуються при розрахунку та затвердженні тарифів на електроенергію. Інвестиційна програма енергопостачальних компаній затверджується Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері енергетики (далі НКРЕ). Вона є обов'язковою для виконання та містить такі розділи:

1) Будівництво, модернізація та реконструкція електричних мереж та обладнання;
2) Заходи по зниженню та/або недопущенню понаднормативних витрат електроенергії;
3) Впровадження та розвиток автоматизованих систем диспетчерсько-технологічного керування;
4) Впровадження та розвиток інформаційних технологій;
5) Впровадження та розвиток систем зв'язку та телекомунікацій;
6) Модернізація та закупівля транспортних засобів;
7) Інше.

Рис. 1. **Особливості здійснення капітальних вкладень енергопостачальних компаній та їх вплив на побудову обліку**

Енергопостачальні компанії подають до НКРЕ звіти щодо виконання інвестиційної програми. З метою забезпечення аналітичної інформації для складання цих звітів, енергопостачальні компанії повинні вести облік капітальних інвестицій в межах інвестиційної програми з аналітикою в розрізі розділів інвестиційної програми. Для цього в робочому плані рахунків підприємства до рахунків капітальних вкладень доцільно відкривати синтетичні рахунки четвертого порядку, наприклад, 1511 «Капітальне будівництво в межах інвестиційної програми». Одним з аналітичних розрізів до таких субрахунків має бути розділ інвестиційної програми.

Наступним аспектом діяльності енергопостачальних компаній є надання послуг з приєднання до електромереж нових споживачів. Як правило, при такому приєднанні необхідно будувати нові або реконструювати (збільшувати потужності) існуючих електромереж та трансформаторних підстанцій. Фінансування такого будівництва чи реконструкції здійснюється за рахунок споживачів, які мають намір приєднатися до електромереж. При цьому кошти надані для приєднання мають цільовий характер. Для обліку операцій з капітальних вкладень, пов'язаних із приєднанням споживачів, в робочому плані рахунків підприємства до рахунків капітальних вкладень доцільно відкривати синтетичні рахунки четвертого порядку, наприклад, 1513 «Капітальне будівництво (приєднання споживачів)». Аналітичний облік на таких субрахунках необхідно вести в розрізі об'єктів капітальних вкладень та замовників.

Під час реконструкції електромереж, як правило, здійснюється проведення робіт із демонтажу застарілих електромереж. Вартість робіт із демонтажу доцільно включати до вартості реконструкції, з подальшою їх капіталізацією. При цьому, суму витрат з демонтажу необхідно зменшити на вартість матеріалів, отриманих в результаті демонтажу застарілих електромереж..

Загальні чинники та організаційно-технологічні особливості діяльності енергопостачальних компаній, які впливають на побудову обліку капітальних вкладень наведено на рис. 1.

Отже, на побудову обліку капітальних вкладень в енергопостачальних компаніях впливають, як загальні чинники, які притаманні всім підприємствам незалежно від виду господарської діяльності, так і низка специфічних організаційно-технологічних особливостей їх діяльності.

Список використаних джерел:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

УДК 332.6(083.74)

З.В. ТРОЯН, *науковий співробітник,*
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

ЗАПРОВАДЖЕННЯ ГАЛУЗЕВИХ СТАНДАРТІВ ОЦІНКИ МАЙНА ТА НЕМАЙНОВИХ ПРАВ В ГАЛУЗІ АПК

Свого часу, реформування відносин власності, структурні зміни в агропромисловому господарстві та ціни на промислову і сільськогосподарську продукцію, землю, майно та майнові права, оборотні засоби актуалізували проблеми їх оцінки, як фондоутворюючих, переробних та інвестиційно приваблюючих підприємств АПК.

Коливання в завищенні або заниженні балансової вартості активів підприємств АПК не дозволяє об'єктивно визначити ефективність виробництва того чи іншого підприємства: реальна (ринкова вартість) майна та майнових прав, оборотних засобів, фонд їх відновлення, трудові ресурси, т.п. – що є першочерговим показником визначення інвестиційної привабливості того чи іншого підприємства в даній галузі.

З переходом бухгалтерського обліку в Україні на міжнародні стандарти (починаючи з 2000 р.) в Україні були впроваджені вітчизняні положення (стандарти) бухгалтерського обліку які, в свою чергу поставили завдання к адаптації визначення вартості майна та майнових прав і відображення їх ринкової (справедливої) вартості у балансі підприємств. В Україні в період з 2004-2007 були розроблені та прийняті 4 національні стандарти оцінки:

- Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» (2004 р.)
- Національний стандарт № 2 «Оцінка нерухомого майна» (2004 р.)
- Національний стандарт № 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів» (2006 р.)
- Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» (2007 р.)

Але, як зазначив досвід оціночної діяльності в Україні, розроблені національні стандарти оцінки застарілі, в більшому мало адаптовані до вимог МСО (міжнародні стандарти оцінки) і, за цей час, не зазнали подальшого розвитку чи змін на відзнаку з МСО.

У 2011 році ННЦ «ІАЕ» спільно з Всеукраїнською спілкою експертів оцінювачів були розроблені галузеві стандарти оцінки в АПК. Базуючись на опиті практикуючих оцінювачів, враховуючи специфіку даної галузі, фахівцями цих організацій були розроблені основні підходи оцінки до майна і майнових прав сільськогосподарських підприємств та підприємств АПК.

Можливість подальшого розвитку та удосконалення галузевих стандартів в АПК, впровадження їх в оціночну діяльність по визначенню ринкової (справедливої) вартості майна та майнових прав у галузі сільського господарства надасть можливість об'єктивно визначити ефективність виробництва того чи іншого підприємства, його економічний потенціал та підвищити їх інвестиційну привабливість.

УДК 657.6:004.4:681.518

Л.О. ХОДАКІВСЬКА, *к.е.н.,*
доцент кафедри організації обліку та аудиту,
Полтавська державна аграрна академія

НОВІТНІ ІННОВАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ АУДИТУ: ПРОГРАМНИЙ ПРОДУКТ «ТУРБО АУДИТ»

Новим етапом у розвитку підходів до організації та проведення аудиту стало поширення новітніх інформаційних технологій. Комп'ютеризація діяльності аудиторів на всіх етапах аудиторської перевірки: від підготовки і планування процесу аудиту до збору, систематизації і оформлення підсумкових документів, є системоутворюючим завданням аудиту.

Комп'ютеризація є однією з найважливіших стадій інноваційних технологій. Її пройшли найбільш розвинені країни Заходу, держави Східної Європи, включаючи й Україну. Вдосконалення аудиторської роботи відповідно до вимог ринку, певним чином, залежить від комп'ютеризації облікових та аналітичних систем, автоматизованого видавання документів та їх збереження.

Широке застосування комп'ютерної техніки та сучасних інформаційних технологій зумовило вивчення питання створення ефективної методики проведення аудиту в умовах функціонування автоматизованих інформаційних систем [1].

Програмний продукт «Турбо Аудит» орієнтований на те, щоб, з однієї сторони, максимально полегшити працю аудиторів, а з іншої – забезпечити дотримання усіх правил і стандартів аудиторської діяльності та формування комплекту аудиторської документації, яка відповідає визначеним критеріям.

Програмний продукт «Турбо Аудит» організований за основними етапами перевірки:

1 етап – підготовчий. На цьому етапі аудитор приймає рішення щодо можливості проведення аудиту, досягнення згоди між аудитором та клієнтом щодо характеру перевірки та умов її проведення, формалізації досягнутих домовленостей шляхом укладання договору;

2 етап – планування аудиту. Він передбачає здійснення процедур, спрямованих на отримання аудитором належного ступеня розуміння особливостей діяльності клієнта, визначення оптимальних підходів до організації перевірки, формування плану та робочої програми аудиту;

3 етап – збір аудиторських доказів. На цьому етапі аудитор проводить процедури перевірки на суттєвість та формує тести системи внутрішнього контролю для отримання свідоцтв, достатніх для формування аудиторської думки;

4 етап – заключний. В ньому відбувається узагальнення результатів аудиторської перевірки з метою формування аудиторського звіту та підготовки відповідного виду звіту незалежного аудитора про висловлення думки (аудиторського висновку) [2].

Основними завданнями підготовчого етапу є: дослідження сфери

діяльності підприємства-клієнта; узгодження вимог і строків проведення аудиторської перевірки; визначення принципової можливості проведення аудиту з погляду професійної компетентності та незалежності аудитора, реальності завдань, обсягів і строків перевірки. Отримавши пропозицію від підприємства на проведення перевірки, аудитор здійснює попередній збір та аналіз інформації про підприємтсво-клієнта.

У системі «Турбо Аудит» відображення основних видів робіт підготовчого етапу здійснюється із застосуванням наступних документів: анкети; протоколу зустрічі; листа-зобов'язання; листа-замовлення; листа-згоди; договору на проведення аудиту; додатку до договору.

Інформація, зібрана аудитором, узагальнюється в документі «Анкета». Бланк анкети складається з 2-х частин: інформації про аудиторську фірму та інформації про підприємство-клієнта.

Для прийняття рішення щодо проведення аудиту необхідно переконатися у дотриманні принципу незалежності щодо майбутнього клієнта. В ІС «Турбо Аудит» таке дослідження здійснюється в процесі заповнення спеціальної анкети «Незалежність аудиту».

У разі виникнення потреби в отриманні додаткової інформації про клієнта від його працівників або третіх осіб, ІС «Турбо Аудит» надає можливість здійснити контроль за відісланими листами-запитами та отриманими відповідями з допомогою «Журналу реєстрації запрошеної та наданої інформації».

Серед основних методів збору інформації на підготовчому періоді та в ході аудиторської перевірки є опитування (письмове або усне) працівників підприємства-клієнта чи третіх осіб. Таке опитування здійснюється за допомогою спеціальної анкети «Довідка про усні роз'яснення працівників».

Рішення про прийняття пропозиції щодо проведення аудиту повідомляється клієнту шляхом надсилання листа-згоди. В ІС «Турбо Аудит» формування листа-згоди здійснюється за допомогою «Листа-зобов'язання на проведення аудиту».

Укладанню договору на проведення аудиту передує зустріч сторін: представників аудиторської фірми та представників підприємства-клієнта. Результати цієї зустрічі необхідно зафіксувати у документі «Протокол зустрічі». За результатами протоколу формується договір про надання аудиторських послуг.

Від моменту укладання угоди на проведення аудиту розпочинається наступний етап перевірки, основним завданням якого є визначення стратегії перевірки, розрахунок аудиторського ризику, рівня суттєвості, формування плану та програми аудиту.

Під час планування в ІС«Турбо Аудит» потрібно, в першу чергу, сформувати інформаційну базу, ввівши дані фінансової звітності клієнта. Здійснення планування вимагає достатнього рівня розуміння особливостей діяльності підприємства-клієнта. Достатній рівень розуміння діяльності досягається в процесі формування анкети «Розуміння діяльності».

Відповіді на цю анкету дають можливість аудитору всебічно розглянути та охарактеризувати підприємство для виявлення позитивних і негативних

чинників та оцінки аудиторського ризику.

В ІС «Турбо Аудит» оцінка властивого ризику здійснюється за допомогою заповнення бланку «Оцінка невід'ємного ризику», який являє собою перелік питань, відповіді на які даються шляхом бальної оцінки ступеня ризикованості кожного фактору. В колонці «Оцінка» необхідно виставити 1, 2, 3 бали, що відповідає якісній оцінці ризику за шкалою: низький, середній або високий. На підставі оцінок, виставлених аудитором, програма переводить якісну шкалу оцінки ризику в кількісну.

Для оцінки ризику контролю в ІС «Турбо Аудит» використовується бланк-тест «Ризик системи ВК та БО». Він являє собою перелік питань і можливих відповідей, які обирає аудитор. Кожній відповіді системою присвоєно відповідний бал.

Аналогічно до ризику контролю в ІС «Турбо Аудит» оцінюється ризик невиявлення помилок за допомогою бланку-тесту «Оцінка ризику невиявлення помилок та перекручень бухгалтерської звітності». На основі оцінок властивого ризику, ризику контролю та ризику невиявлення помилок в ІС «Турбо Аудит» здійснюється розрахунок загального аудиторського ризику.

Шляхом порівняння отриманого розрахункового значення аудиторського ризику з прийнятним рівнем аудитор доходить висновку про можливість проведення аудиторської перевірки, або необхідність внесення змін до плану, програми тощо.

Із аудиторським ризиком тісно пов'язане поняття суттєвості. Для визначення загального рівня суттєвості в ІС «Турбо Аудит» передбачено документ «Визначення загального рівня суттєвості». Для визначення суттєвості необхідно здійснити наступне:

– у полі «Дата балансу» встановити дату звітності, що перевіряється;

– у полі «Вибір типу суттєвості» обрати спосіб визначення загального рівня суттєвості: «суттєвість на звітну дату» / «за середньоарифметичними даними»;

– у полі «Число базових показників» аудитор задає кількість показників, яку вважає за потрібне використати.

Колонка «Частка» містить рекомендоване значення межі суттєвості для кожного показника. У разі необхідності аудитор може самостійно відкоригувати ці значення. Подальший розрахунок суттєвості здійснюється програмою автоматично після натискання позначки «Розрахувати».

На підставі набутого розуміння діяльності клієнта, оцінки ризику та визначення рівня суттєвості аудитор визначає стратегію перевірки та формує план і програму аудиту із застосуванням відповідних бланків: «Загальний план аудиту», «Загальна програма аудиту». На цьому етапі планування завершується і розпочинається наступний – безпосереднє проведення аудиту.

Відповідно до МСА аудитор зобов'язаний одержати достатні аудиторські докази, щоб зробити обґрунтовані висновки та, на їх основі, сформувати думку про повноту і достовірність фінансової звітності. На етапі збору аудиторських доказів програма «Турбо Аудит» пропонує комплекти тестів і процедур за розділами, які, власне, і становлять методику аудиту.

У кожному із 18 розділів необхідно провести загальні процедури:

тестування систем БО та ВК, аналіз облікової політики, розрахунок обсягу вибірки тощо; процедури по суті: перевірка правильності документального оформлення, перевірка правильності оцінки та підсумки за розділом. Зокрема, загальні процедури являють собою перелік запитань, який при необхідності може доповнюватися або корегуватися. У результаті проведеної процедури аудитор має зробити самостійний висновок про надійність засобів контролю, відповідність облікової політики вимогам тощо.

До загальних процедур відноситься розрахунок обсягу аудиторської вибірки, який містить 2 етапи: визначення обсягу вибірки та побудова вибіркової сукупності. Визначення обсягу вибірки може здійснюватися вручну і автоматично. В останньому випадку необхідно натиснути позначку «Розрахунок»; при ручному заповненні дані вносяться або корегуються в полях блакитного кольору. Побудова вибіркової сукупності визначається способом її формування: з ІС «1С: Підприємство», з ІС «Турбо Бухгалтер», в ручний спосіб. Після вибору типу вибірки (суцільна, випадкова, стратифікована) натисканням позначки «Перелік» програма складає перелік елементів найбільшої вартості або елементів вибіркової сукупності.

За відсутності бухгалтерської бази використовується режим ручного введення. Із побудованої вибіркової сукупності аудитор здійснює процедури по суті для одержання аудиторських доказів відсутності суттєвих перекручень.

На етапі збору доказів проводяться, обов'язкові у відповідності до МСА: перевірка форм фінансової звітності; перевірка початкових сальдо; перевірка дотримання нормативних актів; розгляд помилок і несумлінних дій на відповідно розроблених бланках.

Завершення перевірки кожного розділу аудиту здійснюється за допомогою наступних документів: попередній перелік помилок і зауважень; зведення методичних (систематичних) порушень; аналіз результатів вибіркової перевірки; перелік нормативних актів, за якими виявлено порушення; висновок по розділу аудиту.

Від моменту, коли зібрано достатню кількість доказів, чи остаточно встановлено неможливість формування аудиторської думки, необхідно провести етап узагальнення результатів аудиту, сформувати підсумкову аудиторську документацію та передати клієнту звіт незалежного аудитора про висловлення думки (аудиторський висновок) та аудиторський звіт.

На підставі таблиць, сформованих у процесі перевірки за окремими сегментами, на завершальному етапі необхідно сформувати аудиторську думку та оформити її відповідним аудиторським висновком. В ІС «Турбо Аудит» передбачено всі основні види аудиторських висновків.

Список використаних джерел:

1. Подольський В.І. Комп'ютерні інформаційні системи в аудиті: [підручник] / В.І. Подольський. – М.: ЮНІТІ, 2007. – 428 с.
2. Терещенко Л.О. Комп'ютерний аудит: [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / Л.О. Терещенко, Б.В. Кудрицький. – К.: КНЕУ, 2011. – 226 с.

УДК 657.2:005.3:635

Н.Г. ЦАРУК, *к.е.н.,*
декан факультету економіки та менеджменту,
Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів
і природокористування України «Ніжинський агротехнічний інститут»

РОЛЬ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В УПРАВЛІННІ ОВОЧІВНИЦТВОМ

Овочівництво в Україні у останні роки розвивається випереджаючими темпами порівняно з розвитком інших галузей сільського господарства, але такий розвиток автоматично не нівелює проблеми, що виникають у практичній діяльності овочевих виробників та у діяльності державних органів, покликаних контролювати та стимулювати розвиток галузі. Ці проблеми в значній мірі є причиною нерегульованості процесів, що проходять у сільському господарстві, та мають своїм природним наслідком стихійність діяльності овочевих виробників.

Однією із першопричин зазначених проблем розвитку овочевої галузі є слабка роль обліково-аналітичного забезпечення у процесах управління нею. Головним чином це пояснюється нерозумінням як науковцями, так овочевим бізнесом місця і ролі бухгалтерського обліку, інформації, яка формується в його системі, та ролі самих бухгалтерів у забезпеченні перебігу процесів управління розвитком галузі.

Ефективність управління овочівництвом залежить від дієвості системи управління ним, яка, у свою чергу, у значній мірі визначається якістю інформаційного, у тому числі обліково-аналітичного, забезпечення такого управління. На результативність управління овочівництвом прямо впливає рівень адекватності системи інформаційної, аналітичної, методичної та інструментальної підтримки забезпечення управління, необхідного для реалізації управлінського циклу за усіма процесами і сферами діяльності.

Поглиблюють проблеми розвитку овочівництва та слабкість інформаційного забезпечення управління ним і організаційно-економічні проблеми у галузі. Так, період нестабільності та кризи у економіці України призвів до дії принципу самозабезпечення та самовиживання овочевих підприємств, що зумовило відмову багатьох підприємців від зайняття цим видом сільськогосподарської діяльності. Весь тягар у виробництві овочів останніми роками перенісся на індивідуальний сектор. Сектор приватних господарств виявив найбільш ринково адаптаційні можливості. Слід відмітити те, що завдяки йому вдалось утримувати хоча й незначні, але позитивні темпи зростання виробництва овочів навіть у роки прояву загального занепаду економіки України загалом та сільського господарства зокрема. Саме відсутність чітких видимих перспектив розвитку галузі і пояснює слабку увагу до неї з боку держави.

Однак розвиток індивідуального овочівництва призводить до небезпечної тенденції руйнування раніше утвореної матеріально-технічної бази галузі.

Уникнути цього можна шляхом впровадження державних ініціатив у питаннях відродження спеціалізованих господарств по виробництву овочевої продукції, які можуть розвиватись на конкурентній основі, взаємодоповнюючи одне одного [3]. Але для такого розвитку потрібна відповідна інформаційна підтримка державних поступів з розвитку овочівництва у кожному з регіонів, де овочеве виробництво є затребуваним і вигідним.

На особливу увагу заслуговує проблема реалізації овочевої продукції, оскільки неодноразово піднімались питання розбалансованості системи торгівлі овочами. Мається на увазі, що зруйновано оптовий ринок овочевої продукції, нерозвинена ринкова інфраструктура, а на їх місці виникли стихійні продовольчі ринки, які сприяють неорганізованій посередницькій діяльності та привласненню посередниками значної частини прибутку виробника. Такі реалії ринкової кон'юнктури та можливостей продажу овочевої продукції створюють значну невизначеність інформації про стан галузі, що прямо впливає на ризиковість діяльності овочевих підприємств та послаблює можливості контролю функціонування ринку овочів та цін на них з боку держави. Недосконала система контролю цін, у свою чергу, зумовлює невиконання державою функцій в частині захисту інтересів як підприємців, так і споживачів овочевої продукції, що доповнює загальну картину проблем у галузі.

Дана ситуація потребує глибокого наукового осмислення. Як зазначають в О.Д. Гудзинський та Т.О. Артюх, «… якщо в працях науковців в основному розглядаються більше аграрні ринки в загальному, то експерти – практики потребують науково – методичного інструментарію і системного підходу, комплексних досліджень овочевого ринку України» [1]. І не останнє місце у розробці такого інструментарію та забезпеченні овочевих підприємств релевантними даними про розвиток овочевої галузі та його ринку займають дані бухгалтерського обліку та аналітична інформація, сформовані на основі фінансової та статистичної звітності виробників продукції овочівництва.

Вдосконалення системи функціонування сучасного овочівництва шляхом застосування методів, що використовуються інформаційними системами (у тому числі бухгалтерським обліком) є можливим, на наш погляд, лише за системного підходу до розуміння зв'язку розвитку овочівництва із розвитком ринку овочів та усвідомлення ролі облікової та аналітичної інформації у забезпеченні його функціонування.

Актуальним завданням сьогодні є необхідність підпорядкувати облікову політику, а скоріше облік в цілому, потребам якісного обліково-аналітичного забезпечення управління овочівництвом [2]. Адже ні облік, ні його політика, якщо розглядати їх у «чистому вигляді», поза зв'язком з метою і завданнями системи управління ніякої цінності не представляють, і не фіскальна, не статистична й не зовнішньо-контрольна, а саме управлінська спрямованість обліку визначає його затребуваність у практиці роботи овочевої галузі.

Як показала практика, теоретичне обгрунтування функціонального підходу в формуванні масивів облікової інформації виявилось неефективним для системи управління. Адже такий підхід передбачав підлеглість процесу формування баз облікової інформації інтересам адміністративно-командного

стилю господарського управління, що не відповідає сучасним умовам. Основою тієї системи і принципу формування масивів інформації було положення щодо первинності функції і вторинності самого органу управління.

Отже, роль обліково-аналітичного забезпечення в управлінні овочівництвом визначається дієвістю впливу його методів та механізмів на прийняття рішень щодо розвитку овочевих підприємств їх керівництвом, а також можливостями системи бухгалтерського обліку у питаннях інформаційної підтримки державних ініціатив щодо розвитку галузі. Конкретно місце облікових систем у забезпеченні нормальної економічної роботи на підприємствах виявляється у переліку тих завдань та функцій управління, які делеговані менеджментом обліковій ланці та за які вона відповідає. Такими у овочівництві є облікові аспекти управління логістикою овочів, витратами на їх виробництво та збут, оперативного управління ефективністю овочевого виробництва через застосування інструментарію справедливої вартості.

При дослідженні системи обліково-аналітичного забезпечення управління овочівництвом важливо встановити загальні зв'язки між елементами цієї системи та її місце у загальному інформаційному забезпеченні функціонування галузі. Науковою основою для раціонального або ефективного управління усією різноманітністю обліково-аналітичної інформації, що формується у галузі овочівництва, є системний підхід.

Список використаних джерел:

1. Гудзинський О.Д. Маркетингове забезпечення діяльності сільськогосподарських підприємств – виробників овочевої продукції / О.Д. Гудзинський, Т.О. Артюх. – К.: ТОВ Аграр Медіа Груп, 2010. – 188 с.
2. Обліково-аналітичний механізм менеджменту підприємств (теоретико-методологічний аспект) / Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Пахомова Т.М., Савчук В.К.; за заг. ред. О.Д. Гудзинського. - К.: ІПК ДСЗУ, 2009. - С. 48-51.
3. Саблук П.Т. Основні напрямки удосконалення державної аграрної політики в Україні / П.Т. Саблук, Ю.Я. Лузан // Економіка АПК. – 2011. - № 5. - С. 3-16.

УДК 657.471

Н.В. ЧЕРЕДНІЧЕНКО,

здобувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,

Національний університет біоресурсів і природокористування України

НОРМАТИВНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИТРАТ ВІД ОБМІННИХ ОПЕРАЦІЙ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Процес реформування бухгалтерського обліку в державному секторі майже всіх країн розпочався на початку нового століття. Проведені дослідження свідчать, що із 12 країн найперше реформи розпочалися у Азербайджані (2004 р.), Албанії (2005 р.), Грузії (2006 р.). В Україні реформування бухгалтерського обліку розпочалося у 2007 році, а в 2011-2013 роках цей процес розповсюдився на Вірменію, Киргизію, Сербію, Таджикистан (2011 р.) та

Молдову (2012 р.), Казахстан і Албанію (2013 р.). Тобто, реформування бухгалтерського обліку розпочато в 10 (83 %) із 12 досліджуваних країн. Обумовлено це тим, що належне управління в державному секторі відіграє першорядну роль в досягненні макроекономічної стабільності та забезпеченні сталого зростання національних економік. Причому, головним аспектом належного управління, як зазначалось, є прозорість бюджетно-податкової сфери, яка повинна підвищити підзвітність осіб, відповідальних за розробку і проведення бюджетно-податкової політики, а також прозорість планів соціально-економічного розвитку, бюджетів і звітів про їх виконання, бюджетного обліку та звітності.

Успішній реалізації реформи в будь-якій країні сприяє, перш за все, правильний вибір методу обліку та облікової політики. Одним із ключових питань реформування бухгалтерського обліку є застосування методу обліку.

Міжнародною федерацією бухгалтерів були сформульовані чотири основних методи обліку:

- касовий метод, який передбачає реєстрацію всіх подій в обліку по руху грошових коштів, тобто зводиться до обліку надходжень і вибуття грошових коштів по рахунках бюджету (при цьому ніякі активи та зобов'язання, крім коштів бюджету, в бухгалтерському обліку не відображаються);

- модифікований касовий метод, який надає можливість реєстрації не тільки операцій по руху грошових коштів бюджетів, але й додаткових активів і зобов'язань, для реєстрації яких вводяться додаткові рахунки;

- модифікований метод нарахування, що передбачає реєстрацію операцій відразу при здійсненні, тобто доходи і витрати нараховуються і визнаються при здійсненні операції (при цьому не нараховується амортизація, нефінансові активи і активи відразу після придбання списуються на витрати);

- метод нарахування передбачає визнання усіх операцій в момент їх виникнення та списання активів на витрати пропорційно протягом усього терміну корисного використання (наприклад, нарахування зносу основних засобів).

Таким чином, касовий метод обліку передбачає визнання операцій на підставі аналізу використаних коштів, а метод нарахування - визнання операцій або зміну економічної вартості активів і зобов'язань. За методом нарахування об'єктами обліку служать: активи, зобов'язання, доходи, витрати, фінансовий результат або чиста вартість, рахунки з обліку витрат і юридичні зобов'язання.

Проведене дослідження нормативно-правового забезпечення в державному секторі (зокрема,«Бюджетного кодексу» [1], «Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5], Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» (надалі – НП(С)БОДС 135 «Витрати») [4] свідчить про відсутність в них застосування терміну «метод нарахування». Вважаємо,що в перелічені нормативні документи необхідно внести сутність методу нарахування відповідно до визначення ст. 1.7 Глосарію термінів МСБОДС [2] і вважати «метод нарахування як метод обліку, при якому господарські операції та інші події, визнаються по факту їх виконання (а не тоді, коли грошові кошти або їх еквіваленти надійшли,або були виплачені). Відповідно, господарські операції та

події відображаються в облікових регістрах і визнаються в фінансовій звітності тих періодів, до яких вони відносяться. Елементами, що визнаються при методі нарахування, являються активи, зобов'язання, чисті активи / капітал, прибуток та витрати».

Облікові процедури при застосуванні методу нарахування відображають сутність операцій і економічних подій, в результаті чого збільшується обґрунтованість, нейтральність, своєчасність, повнота і порівнянність облікових даних. Оскільки облік на підставі методу нарахування дозволяє отримувати вичерпну інформацію про витрати, він сприяє прийняттю більш обґрунтованих рішень щодо розподілу ресурсів.

У світовій практиці одним з основних міжнародних стандартів з обліку державних фінансів є Керівництво зі статистики державних фінансів (надалі - КСДФ-2001) [3], підготовлене Статистичним департаментом Міжнародного валютного фонду і призначене для забезпечення ефективного управління.

Основна увага в КСДФ - 2001 сконцентрована на визначенні, класифікації та принципах подання інформації зі статистики державних фінансів. На підставі КСДФ – 2001 кожна країна повинна розробляти Бюджетну класифікацію.

В процесі проведеного дослідження здійснено порівняння витрат від обмінних операцій за КСДФ2001 р та Бюджетною класифікацією України, Бюджетною класифікацією України та НП(С)БОДС 135 «Витрати». За результатами такого порівняння з'явилася можливість виокремити відмінності у складі статей.

Так, за національною практикою розрізняють наступні групи витрат від обмінних операцій, відсутніх за міжнародною класифікацією: поточні видатки; обслуговування боргових зобов'язань; поточні трансферти; соціальне забезпечення.

Порівняння витрат від обмінних операцій за Бюджетною класифікацією та НП(С)БОДС 135 «Витрати» підтверджує також їх часткову невідповідність.

За НП(С)БОДС 135 «Витрати» до складу витрат від обмінних операцій, на відміну від бюджетної класифікації належать: амортизація; фінансові витрати; інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо). У той час як, у складі витрат від обмінних операцій за Бюджетною класифікацією, на відміну від НП(С)БОДС 135 «Витрати», виокремлюють: поточні видатки; обслуговування боргових зобов'язань; поточні трансферти; капітальні видатки.

Вважаємо, що приведення Бюджетної класифікації та НП(С)БОДС 135 «Витрати» до міжнародного рівня дозволить здійснити поступовий перехід до міжнародної практики ведення бухгалтерського обліку.

В Україні діюча нормативна база по всіх об'єктах бухгалтерського обліку не відповідає принципам застосування методу нарахування. У зв'язку з зазначеним, необхідно переглянути нормативну базу для створення можливості поступового застосування методу нарахування. Це сприятиме правильному розумінню застосування методу нарахування, зокрема: методу обліку, касового методу, модифікованого касового методу, методу нарахування, модифікованого методу нарахування.

Перехід України до застосування методу нарахування дозволить: узгодити бюджетну класифікацію з КСДФ 2001 р.; створити умови для запровадження інтегрованого з бюджетною класифікацією Єдиного плану рахунків; забезпечити оцінку фінансового результату діяльності сектора державного управління; переорієнтувати бюджети на досягнення кінцевих результатів. Передбачені в новій бюджетній класифікації принципи структурування операцій в залежності від їх впливу на чисту вартість активів, а також операцій, що виникають між суб'єктами державного управління та іншими секторами економіки, забезпечить міцну аналітичну основу для оцінки фінансових результатів діяльності суб'єктів державного сектора усіх рівнів.

Список використаних джерел:

1. Бюджетний Кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2542-14.
2. Глосарій термінів МСБОДС. Збірник: Міжнародні стандарти фінансової звітності державного сектору: Видання 2010 року. Офіційний переклад [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www1.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo/.
3. Керівництво зі статистиці державних фінансів 2001 року / Статистичне управління. – [2-е вид.]. 230 с.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: затв. наказом Мінфіну України від 18.05.2012 р. № 568. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

УДК 340.6:657

С.Я. ШЕВЧУК,
викладач кафедри обліку та фінансів
Івано-Франківський навчально-науковий інститут менеджменту
Тернопільського національного економічного університету,
м. Івано-Франківськ, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ПРИЗНАЧЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ І ДЕЯКІ МЕТОДИКИ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Метод судово-бухгалтерської експертизи – це складова частина системи методів, що складають методику предмету експертизи. Для судово-бухгалтерської експертизи, як і для інших галузей знання, загальним методом пізнання являється діалектичний метод.

Застосування діалектичного методу у судово-бухгалтерській експертизі це творчий процес, який потребує глибоких спеціальних знань в області

бухгалтерського обліку та розуміння специфіки предмету судово-бухгалтерської експертизи.

Діалектичний метод передбачає інші наукові методи, які використовуються при проведенні експертиз та повинні відповідати таким вимогам:

- якість;
- направленість або підпорядкованість певній меті;
- результативність або можливість забезпечувати досягнення поставленої мети;
- можливість давати, крім намічених результатів, ще й другорядні, але часом досить важливі;
- надійність;
- економічність або можливість давати результат з найменшими затратами засобів і часу.

До загальних методів судово-бухгалтерської експертизи відносяться:

- постановка та перевірка експертних гіпотез;
- аналіз дослідження документів і їх показники.

До спеціальних методів судово-бухгалтерської експертизи відносяться ті, які використовують для вирішення певного типу завдань. Ними є такі:

1) Метод документальної перевірки облікових даних. Експерт-бухгалтер, використовуючи даний метод, визначає причину відхилень від правил обліку: неправильне, необґрунтоване відображення операцій або неохайність при оформленні документів. Метод документальної перевірки включає в себе три способи перевірки документів:

- по формі – дозволяє встановити як заповнено документ, чи дотримано всі необхідні реквізити при цьому;
- арифметичну перевірку – перевірка правильності виведених підсумків, таксування;
- нормативну перевірку – перевірка відповідності здійснених господарських операцій діючим нормативним актам з бухгалтерського та податкового обліку, складання звітності.

Експертом-бухгалтром може бути встановлено:

- неправильність оформлення документів;
- помилковість підрахунків, відомостей, які відображені у документах;
- складання бухгалтерських проводок не підтверджуються записами про господарські операції в документах, складання бухгалтерських проводок з неправильною кореспонденцією рахунків, відсутність аналітичного обліку по тих балансових рахунках по яких він повинен здійснюватись, безпідставне згортання сальдо активно-пасивних рахунків та ін.

2) Метод співставлення. Цей метод найбільш широко застосовується в експертній практиці, оскільки господарські операції знаходять відображення в різних бухгалтерських документах, пов'язаних між собою єдністю операцій. Наприклад: матеріальні і товарні звіти являються зведеними і нагромаджувальними документами і співставляються з даними журналу-обліку, облікових реєстрів.

3) Метод контрольної звірки. Даний метод застосовується в основному при проведенні експертиз по справах про розкрадання і зловживання в торгівлі та на підприємствах громадського харчування.

В роздрібних торгових підприємствах ведеться сумовий облік товарів, така система обліку вимагає від експерта-бухгалтера глибокого аналізу руху товарно-матеріальних цінностей, що можливе при приміненні контрольної звірки. Контрольною звіркою, проведеною на основі прихідних і розхідних документів, може бути представлений рух товарів за перший міжінвентаризаційний період по кожному найменуванню, сорту і ціні.

Контрольна звірка допомагає експерту у встановленні фактів наявності чи реалізації товарів не відображених у документах, пересортуванню при поступленні і документальному розході, безтоварності операцій.

Метод контрольної звірки документів може бути використаний при встановленні фактів випуску і реалізації неврахованої продукції. Хоч така продукція ніде не враховується, вихідними даними при цьому можуть бути: акти і матеріали ревізій торгово-господарських операцій, висновки судових експертиз технологів, економістів, товарознавців, інших спеціалістів по питаннях витрачання сировини, допоміжних та упаковочних матеріалів, заміни одних видів сировини іншими, пересортиці та ін.

4) Зустрічна перевірка документів – це складова частина документального аналізу. Суть даного методу полягає у співставленні декількох примірників одного і того ж документа, що знаходиться в різних організаціях або у різних підрозділах однієї і тієї ж організації. Як правило, зустрічна перевірка проводиться експертом за участю слідчого, причому застосовується вона при незначному обсязі бухгалтерських документів та відсутності матеріалів ревізії. Зустрічна перевірка використовується при співставленні записів в рахункових реєстрах двох організацій, які ведуть взаємні розрахунки.

5) Відновлення кількісно-сумового обліку. Цей спосіб може застосовуватися при перевірці діяльності підприємств, наприклад, де кожне оприбуткування або видаток товарно-виробничих запасів оформлюється первинними документами, але кількісний облік не здійснюється [2, с. 203].

6) Метод моделювання. Інколи в процесі дослідження експерт-бухгалтер стикається з тим, що частина об’єктів втрачена або знищена. Відсутність документів, облікових реєстрів створює труднощі при вирішенні питань про документальне обгрунтування відображених господарських операцій, при обчисленні розмірів матеріальних збитків. В таких випадках експерт-бухгалтер використовує метод моделювання.

Отже, використання тих чи інших методів дослідження перш за все залежить від особливостей злочину, документообігу в тій чи іншій галузі де було скоєно злочин та обліку господарських операцій в конкретному підприємстві.

Список використаних джерел:

1. Кримінальний процесуальний кодекс України: станом на 26 листопада 2012 р. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 292 с.
2. Шарманська В.М. Судова бухгалтерія: Навч. пос. Шарманська В.М., Шарманська С.О., Головко І.В. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 454 с.

УДК 657.2:334.732:631.115.8

М.С. ШИНКАРЕНКО, *аспірант,*
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

ОБЛІК ПАЙОВОГО ТА НЕПОДІЛЬНОГО ФОНДІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ОБСЛУГОВУЮЧИХ КООПЕРАТИВІВ

Організація діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів (далі – СОК) розпочинається із формування відповідних фондів фінансових ресурсів. Зауважимо, що в сільськогосподарських кооперативах не формується статутний капітал, як це передбачено для господарських товариств. Сільськогосподарські кооперативи у порядку, передбаченому статутом, формують пайовий, резервний, неподільний та спеціальний фонди згідно Закону України «Про кооперацію»[1].

Формування власного капіталу СОК здійснюється відповідно до вимог Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію» [2]. При утворенні СОК його члени формують власний капітал, який складається з пайового та неподільного фонду. Порядок формування власного капіталу СОК визначається у Статуті кооперативу. Неподільний та пайовий фонд є власністю СОК і використовується для фінансування господарської діяльності. Одним з основних джерел формування фондів є внески членів кооперативу - пай, додатковий пай, вступні, членські, цільові внески. Внески можуть бути як у грошовій, так і в майновій формі.

Пайовий фонд – майно СОК, що формується за рахунок паїв (у тому числі додаткових) членів та асоційованих членів СОК. Майно, що вноситься до пайового фонду та неподільного фонду, встановлюється та погоджується на загальних зборах або за процедурою, визначеною в Статуті. Пайовий внесок (пай) являє собою внесок члена у створення і розвиток СОК, який здійснюється шляхом передачі СОК майна, грошових коштів, майнових прав, земельних ділянок, цінних паперів тощо.

Розмір пайового внеску встановлюється:

1) При постачальницькій діяльності:

– на кожну голову худоби члена СОК;

– на фізичні обсяги товарів, які передбачається постачати члену СОК;

– на суму очікуваного товарообігу між членом та СОК у вартісному вираженні.

2) При наданні сервісних послуг:

– на кожну голову худоби члена СОК – при наданні послуг у тваринництві, на один гектар площі сільськогосподарських угідь – при наданні послуг у рослинництві;

– на очікувану суму операцій між членом та СОК.

3) При виконанні заготівельно-збутової функції:

– в розмірі певного процента від середнього значення очікуваного товарообігу по кожному виду послуг за рік;

– в залежності від кількості продукції, яку планується реалізувати через кооператив за певний проміжок часу (при заготівлі молока таким показником може бути прогнозна середньоденна здача молока від господарства);

– на кожну голову худоби члена СОК – при реалізації продукції тваринництва; на один гектар площі сільськогосподарських угідь – при реалізації продукції рослинництва.

4) При наданні послуг з переробки:

– на 1 тонну (ц, кг) продукції, яка призначатиметься для переробки;

– на 1 голову тварин, продукція від яких перероблятиметься.

Таким чином, при визначенні розміру паю СОК може вибрати будь-який з наведених варіантів.

Існує можливість сплати внесків членами не одразу при вступі до СОК; по аналогії з статутним капіталом господарських товариств, у СОК може виникати заборгованість членів по формуванню пайового капіталу. На це вказує ст. 21 Закону «Про кооперацію», яка визначає, що пай кожного члена кооперативу формується за рахунок разового внеску або часток протягом певного періоду.

Також, пайові внески поділяються на обов'язкові і додаткові:

Обов'язковий пайовий внесок є умовою членства, адже членом СОК може стати лише особа, яка внесла вступний внесок і пай.

Додаткові пайові внески – це внески членів СОК понад обов'язкові паї, які передаються ними за власним бажанням. Член СОК понад обов'язковий пай може передати СОК ще будь-яке майно за своїм власним бажанням в якості додаткового паю, розмір і умови внесення якого передбачені Статутом СОК.

Майнові внески можна оформляти первинними документами, прийнятими для операцій передачі відповідного майна, наприклад: необоротні матеріальні активи – актами приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗСГ-1, затверджена наказом № 701), запаси – накладними (внутрішньогосподарського призначення) (форма № ВЗСГ-8, затверджена наказом № 929) тощо.

Вступні внески використовуються для проведення організаційних заходів щодо створення СОК, а в діючому СОК спрямовуються на організаційне забезпечення його діяльності. Розмір вступних внесків встановлюється загальними зборами членів СОК і передбачається Статутом. Вступні внески сплачуються одноразово в повному обсязі у порядку, який визначається Статутом СОК. При виході членів із СОК вступні внески їм не повертаються. Натомість члени, що виходять з СОК, незалежно від причини, мають право отримати свої пайові внески, але лише за умови виконання всіх обов'язків члена.

В свою чергу неподільний фонд створюється в обов'язковому порядку і формується за рахунок вступних внесків та відрахувань від доходу СОК. Цей фонд не може бути розподілений між членами СОК, крім випадків, передбачених законом. Порядок відрахувань до неподільного фонду частини доходу визначається Статутом СОК.

Для обліку операцій, пов'язаних з утворенням неподільного і пайового фондів застосовують рахунки 41 «Пайовий капітал» і 42 «Додатковий капітал». При цьому аналітичний облік треба вести по кожному члену кооперативу окремо. Формування неподільного і пайового фондів відображають в обліку типовими бухгалтерськими проводками (табл. 1).

Таблиця 1

Формування неподільного і пайового фондів

Дт	Кт	Сума
30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»	41 «Пайовий капітал» або 42 «Додатковий капітал»	На суму грошових коштів, внесених членами кооперативу у рахунок неподільного або пайового фондів
10 «Основні засоби»	41 «Пайовий капітал» або 42 «Додатковий капітал»	На залишкову вартість внесених у рахунок вступних пайових внесків споруд, машин, обладнання, транспортних та інших основних засобів
12 «Нематеріальні активи»	41 «Пайовий капітал» або 42 «Додатковий капітал»	На залишкову вартість внесених нематеріальних активів
20 «Виробничі запаси»	41 «Пайовий капітал» або 42 «Додатковий капітал»	На вартість внесених у рахунок вступних або пайових внесків матеріальних цінностей

Джерело: складене автором за даними [3].

З вищесказаного слідує, що облік власного капіталу (пайового та неподільного фондів) має велике значення в організації облікових робіт в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах, тому що власний капітал є базою для функціонування СОК та надає інформацію для подальших розрахунків з членами кооперативу.

Список використаних джерел:

1. Про кооперацію: Закон України від 04.08.2013 р. № 1087-XV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1087-15.
2. Про сільськогосподарську кооперацію: Закон України від 19.01.2013 р. № 469/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/469/97-вр.
3. Молдован Л.В. Сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи. Практичний посібник. – Київ, 2001. – 286 с.

УДК 631.1.016:631.115(476)

С.Ю. ЩЕРБАТЮК, *к.э.н., доцент,*
заведующая кафедрой бухгалтерского учета и контроля в АПК,
Гродненский государственный аграрный университет,
г. Гродно, Республика Беларусь

Е.А. СОЛОВИЧ,
старший преподаватель кафедры финансов и анализа в АПК,
Гродненский государственный аграрный университет,
г. Гродно, Республика Беларусь

РАЗВИТИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРОЦЕДУРЫ РЕОРГАНИЗАЦИИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Современные условия, влияющие на деятельность коммерческих организаций, характеризуются перманентно возникающими кризисными ситуациями, которые могут привести к утрате финансовой устойчивости отдельных коммерческих организаций. В целях достижения наиболее эффективного использования активов таких предприятий, диверсификация бизнеса, повышение конкурентоспособности на рынке, совершенствование организационной и производственной структуры, сокращения издержек производства может производиться реорганизация юридического лица. В последнее время с помощью реорганизации решаются вопросы сокращения убыточных предприятий.

Преобразование представляет собой одну из форм реорганизации. Так, одним из направлений реорганизации сельскохозяйственных предприятий Республики Беларусь является преобразование колхозов и сельскохозяйственных производственных кооперативов (СПК) в хозяйственные общества или коммунальные унитарные предприятия.

Реорганизация в любой из предусмотренных законодательством форм - сложный, недостаточно урегулированный на законодательном уровне процесс. В частности, у сельскохозяйственного предприятия возникает проблема с определением доли административно-территориальной единицы в уставном фонде создаваемого хозяйственного общества (количество акций), поскольку согласно действующего законодательства в Республике Беларусь при преобразовании сельскохозяйственного производственного кооператива в хозяйственное общество доли в уставном фонде (акции) хозяйственного общества распределяются между следующими участниками: 1-физическими лицами, являющимися членами преобразуемого сельскохозяйственного производственного кооператива и выразившими письменное согласие выступить учредителями этого общества; 2- административно-территориальной единицей - районом, на территории которого расположен сельскохозяйственный производственный кооператив [1].

Как известно, выбор оптимальной стратегии реорганизации предприятия во многом предопределяется способностью руководства принимать эффективные решения на основе качественной информационной платформы, которая строится на рационально организованном учетно-аналитическом обеспечении бизнес-процессов. Поэтому актуальным является разработка системы учетно-аналитического обеспечения процедуры реорганизации сельскохозяйственных предприятий, что и явилось целью настоящего исследования.

В рамках проведенного исследования разработан алгоритм обоснования формы организационно-правовой создаваемого хозяйственного общества на основе оценки чистых активов, что является ключевым моментом при создании эффективной системы учетных, аналитических и контрольных процедур процесса реорганизации субъекта хозяйствования. Названный алгоритм включает следующие этапы:

во-первых, определяется стоимость неделимого фонда преобразуемого колхоза.

Так, стоимость неделимого фонда преобразуемого колхоза равна балансовой (остаточной) стоимости основных средств на 1 января года, в котором принимается решение о преобразовании колхоза, кроме созданных (сформированных) за счет паевых взносов, имущественных вкладов, долевого фонда членов колхоза (табл. 1).

Таблица 1

Оценка стоимости неделимого фонда

Показатель / расчет	Код строки бухгалтерского баланса	На 31.12.2013 г.
1.Остаточная стоимость основных средств (неделимый фонд)	110	123702
2.Уставный капитал	410	17
Соотношение А = п.1/п.2	х	7276,588

во-вторых, рассчитывается соотношение между стоимостью неделимого фонда преобразуемого колхоза и размером уставного фонда этого общества (***соотношение А***);

в-третьих, производится расчет чистых активов на 1 января года, в котором принимается решение о его преобразовании (табл. 2);

Таблица 2

Расчет стоимости чистых активов

№	Наименование показателей	Сумма на 1 января 2014 г.
1	АКТИВЫ, принимаемые к расчету	189316
2	ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, принимаемые к расчету	62919
3	Стоимость чистых активов	126397
4	Стоимость неделимого фонда (справочно)	123702
5	***Соотношение Б – между п.5 и п.6***	>

в-четвертых, проводится сравнение стоимости чистых активов с размером неделимого фонда (***соотношение Б***);

в-пятых, определяется соотношение суммы не исполненных в срок обязательств и выручки от реализации товаров, работ, услуг, полученной колхозом за год, предшествующий году, в котором производится преобразование (***соотношение В –*** табл. 3).

Таблица 3

Оценка суммы не исполненных в срок обязательств

№ п/п	Наименование показателей	*Код строки / бухгалтерский отчет*	Сумма на 1 января 2014 г.
1	Не исполненные в срок обязательства по:		
1.1	платежам в республиканский бюджет и (или) местные бюджеты и бюджеты государственных внебюджетных фондов;	*Стр.270+280 гр.4* Форма № 5	0
1.2	возврату полученных из республиканского и (или) местных бюджетов займов, ссуд (в том числе пролонгированных);	*Стр.225 гр.4* Форма № 5	0
1.3	исполненным гарантиям Правительства Республики Беларусь и (или) местных исполнительных и распорядительных органов.	Форма № 5	0
2	Выручка от реализации товаров	*Форма № 2*	42011
3	***Соотношение В = п.1/п.2***	***х***	***0***

Использование предложенного алгоритма позволяет сделать выбор организационно-правовой формы преобразуемого сельскохозяйственного производственного кооператива. В частности, можно реализовать два варианта:

1 – акционерное общество (в этом случае размер доли административно-территориальной единицы в уставном фонде создаваемого хозяйственного общества (количество акций) определяемый в процентах, не может быть меньше значения, соответствующего соотношению между стоимостью неделимого фонда преобразуемого колхоза и размером уставного фонда этого общества – ***соотношение А***);

2 – коммунальное унитарное предприятие или хозяйственное общество с долей административно-территориальной единицы в уставном фонде 100 процентов (хозяйственное общество, 100 процентов акций которого принадлежат административно-территориальной единице).

Второй вариант возможен в следующих случаях:

а) если стоимость чистых активов колхоза меньше стоимости неделимого фонда (***соотношение Б***);

б) если колхоз имеет не исполненные в срок обязательства и соотношение суммы не исполненных в срок указанных обязательств и выручки от реализации

товаров, работ, услуг, полученной колхозом за год, предшествующий году, в котором принимается решение о его преобразовании, должно быть не менее коэффициента 0,02. (***соотношение В***).

Согласно приведенных данных, как видно из таблицы 2, стоимость чистых активов исследуемого хозяйства превышает стоимость неделимого фонда (соотношение Б); хозяйство не имеет не исполненных в срок обязательств, соответственно, и соотношение суммы указанных обязательств и выручки от реализации товаров, работ, услуг, полученной за 2013 год, равно 0. (соотношение В). Таким образом, условия преобразования исследуемого хозяйства в коммунальное унитарное предприятие или хозяйственное общество с долей административно-территориальной единицы в уставном фонде 100 процентов (хозяйственное общество, 100 процентов акций которого принадлежат административно-территориальной единице) не выполняются, поэтому хозяйство может быть преобразовано в акционерное общество.

В этом случае ***размер доли административно-территориальной единицы в уставном фонде*** создаваемого хозяйственного общества (количество акций), не может быть меньше значения, рассчитываемого по формуле:

*100 — (УК ÷ Соотношение А) * 100 =*
*100 — (стр. 410 баланса ÷ (стр. 110 ÷ стр. 410) * 100=*
*100 — (17 ÷ 7276,588) * 100 = 99,7664 %*

Следовательно, в абсолютном выражении доля административно-территориальной единицы в уставном фонде создаваемого хозяйственного общества не может быть ниже: 17 * 99,7664 % = 16,960 млн.руб.

Таким образом, предложенный алгоритм расчетов позволяет получить необходимую информацию на предварительном этапе принятия решения о реорганизации сельскохозяйственного предприятия. Практическая значимость разработанного нами алгоритма состоит в возможности обоснования выбора формы преобразования сельскохозяйственного предприятия и определении доли административно-территориальной единицы в уставном фонде создаваемого хозяйственного общества.

Список использованных источников:

1. Указ Президента Республики Беларусь от 17.07.2014 г. № 349 «О реорганизации колхозов (сельскохозяйственных производственных кооперативов)» http://president.gov.by/uploads/documents/349uk.pdf.

Еволюція ролі бухгалтерів і фінансових менеджерів у суспільному житті

УДК 378:657

AVRAM (ȚOGOE) GRETI DANIELA, *PhD Student,*
West University of Timisoara, Romania
Faculty of Economics and Business Administration

AVRAM COSTIN DANIEL, *PhD Lecturer,*
University of Craiova, Romania
Faculty of Economics and Business Administration

THE ROLE OF ACCOUNTING EDUCATION IN THE DEVELOPMENT OF NATIONAL ECONOMY

Fundamental objectives relating to the accounting profession, high professionalism, level of performance, meeting the general interest of the public. The accounting profession is distinguished, first, other professions, through taking responsibility versus public interest, accounting professionals by providing high-quality services, which is why they create relationships between them and clients based on the principles and rules of professional conduct that give the necessary authority and services to prevent the intrusion of information that may negatively influence their decisions. Public education is primarily the responsibility of the educational institutions and professional bodies in the field of accounting, by organizing training courses, scientific debates to come in support of the consumer public accounting services.

Keywords: *accounting profession, public, accounting education, standards, professional accountants, professional skills.*

1. Introduction

Accounting profession plays an essential role in contemporary development of the economy, contributing to a thorough knowledge of the business environment, to improve economic performance and to the settlement of part of multiple problems facing the post-modern society.

The process of education accounting, used for the general public, is characterized by a few specific elements:

- requirements for admission;
- professional skills;
- professional knowledge;
- practical experience;
- values, professional ethics and attitude;
- assessment professional competence.

2. The role of education accounting

Accounting education is regulated by International Standards of Education developed by the International Federation of Accountants (IFAC), which provide for two steps educational:

- primary education - the role it is the responsibility of higher education establishments;
- continuing vocational education - responsibility professional bodies, as well as state authorities.

Institutions of higher education, by the studies and research carried out by the debates organized by them, creates ideas, solutions, and guidelines for the development of, and valuable affirmation accounting profession in the current challenges posed by current economic context. Also professional bodies and institutions with role of education and training in the field of accounting are responsible for life-long learning of both accounting professionals as well as the public in general.

International standards of education for professional's accountants determined essential elements which should contain programs of education and development, so that they can be recognized, accepted and implemented on a large scale. In view of the diversity of languages, cultures, systems of education, legal and social in the countries to which they belong professional bodies states of IFAC, is at the discretion of each body to determine education requirements for prequalification, post qualification and development, which should be based on important elements of these standards of education. The role of the International Education is:

- to establish generally accepted best practices in the education and development accounting professionals;
- to express marks on which professional bodies to meet them in the preparation and continued development of accounting professionals;
- to establish essential elements of the content and process of education and development at the level expected to win recognition, Acceptance and implementation of international;
- to provide references approved for influencing local regulations with regard to good practice generally accepted.

Professional bodies are those which identify your knowledge and skills necessary in the education accounts within the institutions of higher education, by reviewing the study programs approved/recognized by them, the adaptation of curricula and subjects, In compliance with International Standards of Education. We believe that it is necessary to involve professional bodies active in the process of education, by the interaction with the community of teaching staff. Thus, professional bodies have the opportunity to identify, attract and retain instructors from among academics, with professional experience in the field. The involvement in education is greater, the greater resource requirements, including human resources. Minimum requirement consists of a role of educational connection for ensuring a regular dialog between the suppliers of education and professional agency accounting.

The education programs develop their knowledge and professional skills necessary in the development accounting realm. These programs may include areas such as: accounting, finance, commercial law, financial audit, ethics and deontology, taxation, knowledge of the organization and business, Knowledge and IT skills, etc.

The program should develop a range of professional skills necessary for accounting professionals in the pursuit, as well as: intellectual skills, technical and operational skills, personal skills, relationships and communication, the management skills of organization and business.

Also, another important aspect of education accounting values represents professional development, ethical and attitude as regards accounting profession. The program of education is intended to promote:

- public interest and social responsibilities;
- continual improvement throughout the life (lifelong learning - LLL);
- confidence, responsibility, opportunity, civility, and respect;
- laws and regulations.

Continuous professional development can be defined as a learning activity for developing and maintaining skills accounting professionals to carry on their activities in a competent in their professional environment. In this respect, A fundamental principle of ethical code developed by IFAC mentions that 'an accounting professional has continuous load of a- And keep your knowledge and skills to the level needed to ensure that a client or employer receives competent professional services on the basis of current practice novelties, legislation and techniques. A professional accountant must act with due diligence and in accordance with the technical standards and professional applicable in providing accounting services'.[5]

Professional bodies have a responsibility to ensure that accounting professionals continue to develop and maintain competence required by their professional roles and by users accounting services. IFAC body's states are encouraged to promote their members, stakeholders and the general public, professional development benefits continue stressing the importance to improve learning throughout the life cycle.

If the education professionals accounting professional bodies exist, institutions, as well as regulations by standards issued by national and international organisms, in Romania, for the education of the public has not yet showed no inters so deeply in its education, Although it is very important in developing national economy. Most of the times 'prestige a profession is not measured through self-assessment date of conscience by itself, but in the first instance, by assessing beneficiaries'[6].

In some developed countries there are institutions specializing in financial education accounts, as is the case France, where it was yet created in the year 2006 the institute for public financial education (IEFP). This institute has been set up for the purpose of dissemination of knowledge of French, which allow them proper management of banking products and services and of the capital market. And also, for

[5] IFAC 'Standardele Internaționale de Educație', IES 1-8, New York, 2010, pg.71;

[6] Avram, M., Avram, V. 'Implicarea organismelor profesionale şi a mediului academicîn educația financiar-contabilă a publicului', Revista Audit Financiar, Nr.11/2012, Editura CAFR, 2012, pg.49-52;

this purpose, they were established associations and federations pursuing professional education of the general public in the field accountant, real networks and made up to the Council for the dissemination of culture economical, which is intended to propose measures to an increase in the levels of economic knowledge and development public awareness.

In Romania, though the public is a great consumer of financial products - accounting is designed such an institution to promote culture financial accounts to the general public. There is no institution that in addition to the basic functions, and they have showed their interest and toward this area, education financial accounting, particularly among young people, through programs created in collaboration with educational institutions:

- National Bank of Romania;
- General Association of Economists;
- Association of Faculties of Economics from Romania;
- Body of Expert and Licensed Accountants of Romania;
- Chamber of Financial Auditors of Romania.

3. Conclusions

We can say that there are absolutely necessary financial education - accounting, to minimize causes leading to failures in financial activity - accounts. An educated public will always bring added value of society in which activates. Professional bodies have a responsibility to ensure that accounting professionals continue to improve and maintain competence required by their professional roles and by users accounting services. IFAC bodies states are encouraged to promote their members, stakeholders and the general public, the benefits continuing vocational development stressing the importance to improve learning throughout the life cycle. High quality services offered by profession mean a function of professional standards, including ethics, education and regulations. All standards must be followed in order to be consistent and provide one another with a view to increasing the quality accounting services.

Acknowledgement

The work received financial support through the project 'Doctoral and Postdoctoral Studies Orizont 2020: Promoting the national interest through excellence, competitiveness and accountability in Romanian basic and applied scientific research', contract identification number POSDRU/159/1.5/S/140106. The project is co-financed from the European Social Fund Operational Program Human Resources Development 2007-2013. Invest in People!

References:

1. Avram, C.D. 'Coordonate ale politicii fiscale din Romania in contextul integrarii europene'. Analele Universitatii din Craiova - Seria Stiinte Economice, Vol. 2, 2008;
2. Avram, M., Avram, A. 'Legislatie contabila si fiscală', Editura Universitaria, Craiova, 2012;
3. Avram, M., Avram, V. 'Implicarea organismelor profesionale şi a mediului academic în educaţia financiar-contabilă a publicului', Revista Audit Financiar, Nr.11/2012, Editura CAFR, 2012;

4. Avram, M. 'Considerations On The Practical Application Of International Auditing Standards Regarding The Environment Of Control'. Annals of University of Craiova-Economic Sciences Series 3.39 (2011);
5. Avram, V., Avram C.D., 'Gestiune, contabilitate şi audit bancar', Editura Universitaria, Craiova, 2012;
6. Ţogoe, G.D., Mateş, D., Mănescu Dragotoiu, M.V. 'Impact of ethical values promoted by professional accountants on the organizational culture' The Annals Of The University Of Oradea, 2013;
7. Ţogoe, G.D., Avram, M. 'Code of ethics – tool in the development of a favorable climate accounting profession' European Journal of Accounting, Finance & Business 1.1, 2013;
8. Toma, M., Potdevin, J. 'Elemente de doctrină şi deontologiea profesiei contabile', Editura CECCAR, Bucureşti, 2008;
9. IFAC 'Standardele Internaţionale de Educaţie', IES 1-8, New York, 2010.

УДК 378:657(498)

AVRAM ALEXANDRU, *PhD Assistant Associated,*
West University of Timisoara, Romania
Faculty of Economics and Business Administration

AVRAM MARIOARA, *PhD Professor,*
University of Craiova, Romania
Faculty of Economics and Business Administration

THE ORGANIZATION OF THE ACCOUNTING PROFESSION IN ROMANIA

The accounting profession in Romania is coordinated by the Body of Chartered Certified Accountants, professional body with legal personality and autonomous public utility, which includes certified auditors and accountants. The body was established by Royal Decree in 1921, and currently accounting profession is regulated by Government Ordinance no. 65/1994, as amended subsequently.

Keywords: *accounting profession, professional accountants, responsibilities, organizational structure.*

1. Introduction

Body of Expert and Licensed Accountants of reorganization by Government Ordinance no. 65/1994, the legal person has all the attributes of a legal entity:

– organization of self - reliant;
– own patrimony;
– specific purpose.

The Body of Expert and Licensed Accountants has the ability to use and it refers to the rights and obligations corresponding to the purpose for which it was established and capacity, capacity gained from the moment of its governing bodies. Body is the profession in relation to other institutions in Romania and abroad.

Body autonomy makes it a self-regulatory body in the profession of accounting and in accordance with the provisions of Regulation and its statute, is not subordinated to any official body.

The Expert Accountants and Certified Accountants grant and withdraw the right to pursue the occupation of accounting expert and approved by the accounting officer and he has the right to control competence and morality and its members.

The elected bodies, the body is represented in the authority and in relations with individuals and businesses in the country and abroad. The body works with specialized organs of the state in the development of rules relating to the accounting profession, work rules, quality standards and continuous training specific to the profession.

2. Responsibilities Body of Expert and Licensed Accountants

Body of Expert and Licensed Accountants of Romania have the following powers:

- organizes entrance examination, internship and skills exam for admission to the occupation of chartered accountant and certified accountant. Programs exam for admission to the profession of chartered accountant and certified accountant, internship and exam regulations are developed skills of the Body of Expert and Licensed Accountants of Romania and approved by the Ministry of Finance, aiming at harmonization with the directives European area.
- organizes records expert accountants, authorized accountants and commercial companies profile, by means of a book entry panel in their body;
- responsible for the proper conduct of the business of expert accountants and authorized accountants;
- shall draw up and publish rules on professional ethics and conduct of expert accountants and certified accountants, professional guides in the financial field accounting officer;
- supports training and professional development of its members by training programs and appropriate professional development;
- protect his reputation and professional independence of its members in their relations with the public authorities, specialized agencies, as well as with other natural and legal persons in the country and abroad;
- works with professional associations in the country and abroad;
- edit publications of the specialized;
- other functions as may be determined by law or regulation.

3. The financing of the Body of Chartered Certified Accountants

The body, having the status of legal person governed by public utility autonomous, he shall constitute income from activities laid down in accordance with the provisions laid down by law, by covering the expenditure entirely of these revenues.

The financing sources of the body Expert Accountants and Certified Accountants are:

- fees for entry to the examination of accounting expert and, respectively, by the accounting officer authorized;

- subscription fee in body panel;
- annual contributions, which consists of a fixed levy on person, legal respectively and a variable levy to be determined according to the revenues made by the members of your body;
- donations, receipts from the sale of publications and other income.

4. The organizational structure of the Body of Chartered Certified Accountants

Corps headquarters is in Bucharest. In the territory, Body of Expert and Licensed Accountants has 42 branches unincorporated every county seat in Bucharest.

Body of Expert and Licensed Accountants of Romania is so organized as to be able to perform the duties of self-regulatory body.

Classification subsidiaries Corps was performed according to the workload and the number of members in 5 categories (degrees) to form the basis of determining resource allocation indicators Corps:

- Category 0 - 3,000 members;
- Category I - 600 members;
- Category II - 301-600 members;
- Category III - 101-300 members;
- Class IV - up to 100 members.

In the body Expert Accountants and Certified Accountants leadership principle is applied dualist time both at the central level as well as within the branch there are components of decision and components of execution.

Central organization include:

- decision-making: National Conference, Board of Governors, Permanent Bureau, President Corps of Chartered Certified Accountants, Committee on the fields;
- executive organization: General, Directions, Services, Office compartments.

For tracking the implementation of the measures which it has decided standing bureau, the Superior Council and national conference and ensure liaison between components chosen and executive organs of the body was set up "The Secretariat bodies of the body".

How to organize and run Secretariat as well as the powers bodies of the body shall be established by decision of the Council. The financial management of the body is provided by auditors, elected for a period of four years, the ordinary national conference by vote open body from among the members who are not part of the Supreme Council.

Organization at the level of a subsidiary has also to the two bearings:

- components of decision: general meeting, the Council, local councils, commissions on areas,
- components executive: executive director of the branch office, sectors (Sector panel records, Sector traineeship and continuous professional development, Sector ethics and checking compliance with rules), Office accounting audits, administrative office.

5. Conclusions

Accounting profession has seen a significant recognition over the last period, both in Romania and abroad.

Accounting professionals, by the very nature of their work, they have been and are trailblazers in the integration process of the Romanian business in a business environment European and international issues. Accountants face in a permanent manner with high standards of an environment international business sparing, and should in this respect to improve continuously the level of training by contributing in this way to increase the effectiveness of the business environment.

Acknowledgement

This work was supported by the project 'Researchers compete at European level in the field of socio-economic sciences and humanities. Multiregional research network (CCPE)', co-funded form The European Social Fund through the Development of Human Resources Operational Programmer 2007-2013, Contract no. POSDRU/159/1.5/S/140863.

References:

1. Avram, C.D. 'Coordonate ale politicii fiscale din Romania in contextul integrarii europene'. Analele Universitatii din Craiova - Seria Stiinte Economice, Vol. 2, 2008;
2. Avram, M., Avram, V. 'Implicarea organismelor profesionale şi a mediului academic în educaţia financiar-contabilă a publicului', Revista Audit Financiar, Nr.11/2012, Editura CAFR, 2012;
3. Avram, V., Avram C.D., 'Gestiune, contabilitate şi audit bancar', Editura Universitaria, Craiova, 2012;
4. AVRAM, A., AVRAM, C. D., & AVRAM, V. (2014). Research and development expenditures between discretionary costs and source for economic growth. *Romanian Journal of Economics, 39(2 (48)),* 49-66;
5. Avram, M., & Avram, V. (2014). Considerations Regarding The Accounting Principles Applied In Insolvency Proceedings. *Annals of University of Craiova-Economic Sciences Series, 1(42),* 172-177.
6. Bobiţan, N., Dumitrescu, D., Costuleanu, C., *The Legal Framework on the Application of IFRS in Romania*, Revista: 'Lucrări Ştiinţifice.Management Agricol', Facultatea de Management Agricol, USAMVB din Timişoara, 2014, volumul XVI (3);
7. Popa, I., Bunget, O., Marcu, N., Mihăilescu, I., Dumitrescu, A., Şpan, G., Dumitrescu, D., *Standarde generale de audit*, Editura Mirton, Timişoara, 2011;
8. Ţogoe, G.D., Mateş, D., Mănescu Dragotoiu, M.V. 'Impact of ethical values promoted by professional accountants on the organizational culture' The Annals Of The University Of Oradea, 2013;
9. Ţogoe, G.D., Avram, M. 'Code of ethics – tool in the development of a favorable climate accounting profession' European Journal of Accounting, Finance & Business 1.1, 2013;
10. www.ceccar.ro.

УДК 657.1

І.М. БЕЛОВА, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і правового забезпечення АПВ,
Тернопільський національний економічний університет

РОЛЬ ОБЛІКУ ЯК ФУНКЦІЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Роль обліку як функції системи управління підприємством сьогодні є особливо актуальною у зв'язку з необхідністю прийняття оперативних і раціональних управлінських рішень.

Керівникам облік потрібен не сам по собі, а як кінцевий результату вигляді даних про варіанти здійснення певних дій. При належному обліку досягається підтримання попереднього і оперативного управління на такому рівні, який задовольняє управлінський апарат відповідною інформацією і показує, що вся система управління працює цілеспрямовано.

Як відмічав проф. Дж. Мальоне [5, с. 7] «рахівництво за своїми правилами доводить, що неможливо зберегти багатство без умілого завідування ним», тобто необхідний відповідний для процесу управління облік, що підтверджує слова американського економіста П. Самуельсона відносно того, що «наше століття – це століття машин. Але воно є також століттям обліку» [3, с. 50].

Загальною метою діяльності людини, зазначав А.З. Попов, є задоволення потреб, але задоволення розумне, економічне, господарське. Для виконання таких вимог, перенесених на масштаби підприємства існує потреба раціональних висновків щодо задоволення потреб, джерелом яких є вартість. Саме «в рахівництві повнота і правильність даних про мету, засоби, способи і умови господарства призводять до зрозумілості і правильності висновків» [6, с. 17].

В.Б. Івашкевич говорить, що управління підприємством – це комбінація різних виробничих і невиробничих факторів, дій і можливостей підприємницької діяльності, кінцевою метою якої є отримання прибутку, тобто перевищення доходів над витратами [2, с. 22]. Завдання управління – максимізація прибутку – була сформована історично. Проте сьогодні прибуток – лише один з факторів збільшення вартості підприємства.

Інформаційною базою управління має стати система бухгалтерського обліку. Саме тоді облік дійсно стане необхідним, адже «облік – слуга управління, одна з найважливіших його функцій». «Характерна риса управління – діяти, а рахівництва – освітлювати і спрямовувати, щоб діяти найбільш правильно і раціонально» [7].

Бухгалтерський облік одночасно є складовою як управління так і економіки вцілому, тому доцільно припустити, що розвиток обліку обумовлений саме розвитком економіки; одночасно економіка розвивається зі зміною цієї складової.

В умовах використання комп'ютерних технологій завдання обліку в основному полягає в наданні інформації для потреб управління.

Інформація як об'єктивний феномен створює видимість того, що це продукт виробництва, ресурс виробництва та предмет споживання і формує нове «інформаційне суспільство» [8].

Великий обсяг і швидкість обробки та передачі інформації – це ознаки нової економіки. При цьому інформаційний фактор в кінцевому рахунку спричиняє зміну бухгалтерського обліку, як складової економічних відносин. Як зазначає І.В. Малишев [4, с. 21] «весь хід історії доводить, що сам по собі господарський облік відображає пануючі виробничі відносини та ними і обумовлений. Методи, предмет і характер обліку змінюються лише при зміні цих відносин». Існування вартості на інформацію як складової капіталу є поштовхом для розвитку бухгалтерського обліку, оскільки облік покликаний забезпечувати контроль економічних ресурсів, які в сукупності складають капітал підприємства.

Бухгалтерський облік має враховувати всі складові капіталу, що забезпечують його інформативність, а отже впливати на рішення управлінського персоналу. Однак розвиток бухгалтерського обліку не може відбуватись відокремлено, адже «облік сам по собі як надбудована категорія ніколи не породжував і не може породжувати нових виробничих відносин, він лише слідує за ними розкриваючи і відображаючи їх зміст при одночасному активному впливі на них» [4, с. 21]. За таких умов має змінитись концепція управління, що необхідне для управління капіталом. Управління кожною складовою капіталу забезпечує розвиток суспільства і уникнення різного роду конфліктів, що виникають в результаті їх диспропорції.

Економічне зростання безпосередньо виражається в тій чи іншій динаміці – кількісному збільшенні і якісному удосконаленні суспільного продукту і факторів його виробництва. А за цим потрібен контроль, який і забезпечує управління за допомогою обліку. При цьому обліку і контролю має підлягати весь капітал, вся вартість, що є предметом обліку. Оскільки сьогодні капітал містить інформацію, а в обліку вона не відображається, то це не дозволяє управляти капіталом. Отже дійсно для повного відображення всіх складових капіталу необхідна зміна концепції управління.

Така позиція підтверджується дослідженням О.М. Губачової відносно того, що «створення потужної, фундаментальної методологічної основи управління в Україні потребує переосмислення функцій усіх його складових, багатьох економічних концепцій та традицій, які донедавна здавалися непорушними. Перед системою управління постає широке коло принципово нових завдань, пов'язаних з визначенням ефективної стратегії і тактики підприємницької діяльності в умовах загострення конкуренції, які не можуть бути успішно розв'язані на основі раніше добутого досвіду» [1, с. 120].

Тому необхідна нова концепція управління, яка б забезпечила удосконалення бухгалтерського обліку, оскільки сьогодні в ньому не враховуються інформаційні складові капіталу, лише тоді бухгалтерський облік може якісно змінитись.

Процес управління розвивається внаслідок необхідності раціонального використання економічних ресурсів, склад яких розширюється. При цьому

змінюється і облік, за рахунок посилення його управлінської спрямованості, як основного джерела інформації для управління.

Розвиток системи управління і поглиблення управлінської орієнтації бухгалтерського обліку мають відбуватися паралельно: бухгалтерський облік має бути адекватним системі управління. В протилежному випадку можливі два шляхи розвитку:

1) якщо бухгалтерський облік не буде відповідати системі управління, він буде гальмувати останнє, що призведе до зупинення процесу розвитку економіки;

2) з поглибленням управлінської орієнтації бухгалтерського обліку, він, знаходячись в діалектичному зв'язку з управлінням, вимагатиме розвитку останнього, що в свою чергу сприятиме розвитку економіки.

Будучи похідною по відношенню до управління, облік здійснює дуальний вплив на розвиток економіки: безпосередньо впливає на економічний прогрес, здійснює на нього опосередкований вплив, переломлюючись через інші відносини та інститути. В цілому ж облік через управління двояко впливає на економічне життя і може бути або засобом економічного прогресу, вносячи до господарського життя організованість, або навпаки гальмувати його.

На сучасному етапі господарювання повинна змінитися концепція обліку, що обумовлено зміною основних вимог до управління. Це визначають дві обставини:

1) внаслідок ускладнення технології виробництва і збільшення як вартості активів так і їх якісної зміни виникає потреба в такій організації управління, яка б гарантувала контроль за відповідальним відношенням кожного працівника;

2) впровадження комп'ютерних технологій дає змогу оперативного надання інформації для прийняття управлінських рішень.

Процес зміни економічної системи в Україні потребує переосмислення теоретичних і методичних підходів до управління підприємством, а оскільки бухгалтерський облік є джерелом інформації для управлінського персоналу то необхідним є поглиблення управлінської орієнтації бухгалтерського обліку. Тобто необхідне підвищення інформативності бухгалтерського обліку і забезпечення інформаційних потреб управління. Одним з напрямів посилення управлінської спрямованості бухгалтерського обліку є розуміння ролі і значення останнього при прийнятті управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Губачова О.М. Бухгалтрський облік в управлінні: сучасний погляд / О.М. Губачова // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3. – С. 5-12.
2. Ивашкевич В.Б. Современные тенденции развития управленческого учета / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 12. – С. 34-35
3. Изотов К. По страницам английского журнала «Бухгалтерский учет для управления / К. Изотов // Бухгалтерский учет. – 1969. – № 1. – С. 50-56
4. Малышев И.В. Теория двойственности отражения хозяйственных актов в бухгалтерском учете / И.В. Малышев. – М.: Статистика, 1971. – 110 с.

5. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? / Т.Н. Малькова. – М.: «Финансы и статистика», 1995. – 301 с.
6. Попов А.З. Мысли по теории счетоводства / А.З. Попов // Счетоводство. – 1980. – № 2 – С. 17-19.
7. Терещенко Л.О. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. / Л.О. Терещенко, І.І. Матієнко-Зубенко. – К.: КНЕУ, 2004. – 187 с.
8. Экономическая теория на пороге XXI века – 5: Неоэкономика / Под ред. Ю.М. Осипова, В.Г. Белолипецкого, Е.С. Зотовой. – М.: Юристь, 2001. – 624 с.

УДК 657.37

И.А. БОБИЕВ, *к.э.н., доцент,*
Институт предпринимательства и сервиса,
г.Душанбе, Республика Таджикистан

Н.А. ОЙЕВ, *к.э.н., доцент,*
Институт предпринимательства и сервиса,
г.Душанбе, Республика Таджикистан

СЕГМЕНТАРНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ КАК ГЛАВНЫЙ ИНСТРУМЕНТ КОНТРОЛЯ И УПРАВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ

Большинство отечественных и зарубежных организаций производят продукции и оказывают широкий спектр услуг и товаров или осуществляют деятельность в различных географических регионах с разными условиями роста, уровнями рентабельности и риска. Информация о деятельности таких компаний показывается в сегментарной отчетности.

Сегмент означает разделённую часть чего-либо. Сегментарную отчетность можно определить как отчетность, сформированную по отдельным сегментам бизнеса, т.е. центрам ответственности организации. В МСФО 14 «Сегментарная отчетность» отражен порядок ее составления для внешних пользователей, а для внутренних пользователей он практически не разработан. Не находит отражения данный вопрос и в соответствующих нормативных документах.

В трактовке МСФО 14 «Сегментарная отчетность» под сегментом в первую очередь понимается самостоятельное юридическое лицо, либо являющееся дочерним (зависимым) предприятием по отношению к материнскому (основному) обществу, либо входящей в какую-либо ассоциацию, союз, холдинг. Такое предприятие в обязательном порядке должно рассматриваться в качестве операционного или географического сегмента. Это, однако, не означает, что данные сегменты не могут быть разделены на более мелкие.

Предполагается, что сегменты осуществляют внешние продажи, а также реализуют продукцию (работу, услуги) между собой с использованием трансфертных цен.

С точки зрения управленческого учёта сегменты, о которых идёт речь в данном стандарте, являются наиболее «развитыми» видами центров

ответственности, а именно центрами инвестиций. Эти сегменты обладают собственными активами, с ними отождествляются обязательства, на них обоснованно могут быть отнесены доходы и расходы, следовательно, и определён финансовый результат деятельности.

В условиях нашей республики, когда отсутствуют нормативно-правовые акты, регулирующие подобную деятельность, построением и составлением внутренней сегментарной отчетности занимаются непосредственно сами предприятия. В Законе Республики Таджикистан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» лишь отмечена конфиденциальность содержащейся в ней информации: «содержание внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной» [1].

В нормативных документах по бухгалтерскому учёту последних изданий указано, что информация сегментарной отчетности должна быть конфиденциальной. Это означает, что в отличие от финансовой отчетности, сегментарная отчетность формируется только для внутренних пользователей и должна быть закрытой. Но на практике Республики Таджикистан и ряда стран СНГ нередко случается, что налоговые органы, являющиеся по своей сути внешними пользователями бухгалтерской информации, получают прямой доступ к данным управленческого учёта и отчётности, что противоречит принципам конфиденциальности информации управленческого учёта.

В отличие от финансовой отчётности информация сегментарной отчетности позволяет оценить качество работы каждого сегмента бизнеса, так как по данным финансовой отчетности такая возможность отсутствует. Ведь, центр ответственности представляет собой часть системы управления предприятием и, как любая система, имеет вход и выход. На входе в центр ответственности – материальные ресурсы. На выходе центра ответственности – полуфабрикат, продукция, услуга, которые либо поступают в следующий центр ответственности, либо реализуются на строну.

Сформированная система сегментарной отчётности позволяет руководителям организации контролировать деятельность центров ответственности и оценить качество работы менеджеров. На её основе делаются выводы о профессиональной пригодности того или иного менеджера, разрабатываются финансовые и нефинансовые критерии оценки его деятельности, формируется система материального и морального поощрения персонала предприятия.

Кроме того, сегментарная отчётность помогает в работе самим менеджерам. Руководителю любого уровня всегда следует знать, насколько хорошо он работает. Если его планы не выполняются, он должен узнать об этом как можно раньше. В противном случае менеджер не сможет своевременно откорректировать планы своего подразделения, и поставленная перед ним цель окажется нереальной. Таким образом, чётко налаженный контроль позволит руководителю центра ответственности принимать обоснованные промежуточные решения и пересматривать цели вверенного ему подразделения в период планирования. Именно, поэтому, контроль за результатами

деятельности центров ответственности в управленческом учете часто называют обратной связью [4, с. 396].

Кроме того, информация сегментарной отчётности служит для принятия эффективных управленческих решений. Для многих отечественных предприятий вопрос выживания сегодня напрямую связан с необходимостью разукрупнения (реструктуризации) бизнеса. Практика управления и ведения финансово-хозяйственной деятельности некоторых государственных унитарных предприятий республики показывает, что неизбежно принимать решения о реструктуризации бизнеса. Примерами таких предприятий являются АОХК «Барки Таджик» (Энергохолдинг), ГУП «Таджикгаз», ГУП «Таджикские железные дороги», что результаты их деятельности год за годом обретают отрицательный рост и финансовое состояние становится сложнее. Решение о реструктуризации должно основываться на тщательном изучении и анализе информации по сегментам бизнеса.

При этом будут сравниваться между собой, как минимум, два альтернативных варианта эффективности функциональной структуры предприятия – существующей (базовой) и проектируемой (формируемой в результате процесса децентрализации), что такой анализ можно проводить только на основе данных сегментарной отчетности.

Важным моментом составления сегментарных отчетов напрямую связан с трансфертным ценообразованием. На базе этих цен формируется отчётность сегмента. Степени обоснованности разработанных предприятием трансфертных цен напрямую влияет на качество работы структурного подразделения предприятия.

В соответствии с правилами финансового учета и отчетности необходимо составление внешней отчётности, а в системе бухгалтерского управленческого учёта составляется внутренняя отчётность, т.е. отчеты по сегментам.

Порядок составления бухгалтерской отчётности по сегментам для внешних пользователей регламентирован МСФО 14 «Сегментарная отчетность» В указанном документе обоснованы принципы и правила составления внутренней отчетности для внешних пользователей.

Таким образом, при подготовке финансовых отчётов появилась необходимость наряду с прочими данными включать дополнительную информацию в отраслевом разрезе (по хозяйственным сегментам бизнеса) и с учётом географического местонахождения рынков сбыта (по географическим субъектам). Формирование отчётности по таким сегментам необходимо как внешним, так и внутренним пользователям, поскольку, с одной стороны, она включается в состав финансовой отчётности, а с другой – лежит в основе принятия разнообразных управленческих решений по сегментам бизнеса [4, с. 398].

Сегментарная отчётность, составленная в соответствии с принципами МСФО 14, обобщает информацию относительно различных типов товаров и услуг, производимых компанией, и различных географических районов, в которых она работает, с тем, чтобы помочь пользователям финансовых отчётов:

1. Оценить показатели деятельности прошлых периодов компании;
2. Оценить и прогнозировать риски и прибыли компании;

3. Принимать обоснованные решения относительно компании в целом и её отдельных сегментов;

Многие современные компании развитых стран производят группы товаров, оказывают ряд услуг или работают в географических регионах с разными нормами рентабельности, возможности развития, перспективами на будущее и рисками, что такая возможность для отечественных предприятий ограничена. Настоящая экономическая кризисная ситуация отечественных промышленных предприятий не позволяет им расширит деятельности по разным направлениям и географическим районам. В Республике Таджикистан можно включит коммерческие банки, которые имеют филиалы в регионах, и их организационно-структурная постройка, позволяет сделать вывод о том, что в данных организациях уже сформирована система внутренней сегментарной отчетности.

В этом случае сегментарная отчётность помогает разобраться в эффективности различных направлений бизнеса компании, которую невозможно определить из её совокупных данных. Таким образом, сегментарная отчётность наряду с прочей финансовой информацией рассматривается международными стандартами как необходимая для удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчётности.

Отмеченные проблемы постепенно становятся актуальными для отечественного учёта, и обобщая вышесказанное можно прийти к следующему выводу:

Организация самостоятельно устанавливает перечень сегментов, информация о которых должна раскрываться в бухгалтерской отчетности. В качестве основы для выделения сегментов используется организационная и управленческая структура организации. Как правило, именно организационная и управленческая структура организации, а также система внутренней отчетности отражают основные источники рисков и получения прибылей.

При определении финансовых результатов и финансовом положении сегмента в расчет принимаются только те данные, которые непосредственно, или косвенно относятся к конкретному сегменту. Активы, используемые совместно в двух и более отчетных сегментах, распределяются между этими сегментами в случае, когда распределяются соответствующие доходы и расходы. Организация должна справедливо и обоснованно применять избранную основу распределения доходов, расходов, активов и обязательств.

Показатели, исчисленные по сегментам, бухгалтер должен отразить в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности. Информация по сегментам может раскрываться в отдельном разделе пояснительной записки. В первую очередь раскрывается первичная информация по сегментам, затем - вторичная.

Сегментарная отчетность может и должна представляться организациями, не только имеющими дочерние и зависимые общества, но и составляющими сводную отчетность. Подобно тому, как результаты финансового учета обобщаются во внешней финансовой отчетности, заключительным этапом управленческого учета является формирование внутренней (сегментарной) отчетности.

Правильные и достоверные информации, отражённые в сегментарной отчетности, позволяют руководителям организации оптимизировать ресурсы организации для расширения производства и максимизация мощностей, выявить высокорентабельные и убыточные сегменты, принимать обоснованные управленческие решения в целях оптимизации показателей деятельности, как отдельных центров ответственности, так и предприятия в целом.

Список использованной литературы:

1. Закон Республики Таджикистан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 17.09.2012 г. № 901.
2. МСФО 14 «Сегментарная отчетность».
3. Информация по сегментам: ПБУ 12/2000. Приказ МФ Российской Федерации от 27.01.2000 г. № 11н.
4. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. – М.: Омега-Л; Высш. шк., 2003.
5. Ойев Н.А. Сегментарная отчётность: проблемы и правила ее построения для внутренних пользователей. Материалы республиканской научно-практической конференции на тему «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития» (14-15 марта 2014 г.) Сб. статей / Душанбе, «Сохибкор», 2014. – 420 с.

УДК 657:378

М.І. ГОРДІЄНКО, *к.е.н., доцент,*
завідувач кафедри економічного контролю та аудиту,
Сумський національний аграрний університет

СУЧАСНИЙ БУХГАЛТЕР – ЗАПОРУКА ЕФЕКТИВНОЇ ЕКОНОМІКИ

Слово «бухгалтер» виникло наприкінці середньовіччя. У 1498 році імператор Священної Римської імперії Максиміліан I призначив «бухгалтером» Рамма В.

Згідно стандартів, прийнятих Міжнародною організацією бухгалтерів, до «професійних бухгалтерів» належать наступні професії: головний бухгалтер, аудитор, фінансовий директор і податковий консультант. У чистому вигляді професії бухгалтер немає.

Г.Г. Кірейцев у своїй науковій доповіді наголошував, бухгалтер, як фінансовий аналітик, завжди стоїть у витоків економічної інформації про суспільно-корисну діяльність підприємницької структури, досліджує таку діяльність. Він спостерігає, вимірює, відображає та систематизує первинні дані про факти господарського життя, класифікує і перетворює їх в інформаційні моделі окремих економічних об'єктів, що приймають участь в процесах відтворення. В ході подальшого аналізу і синтезу бухгалтерської інформації він створює економічну модель підприємницької структури [3, с. 24].

І бухгалтер, і менеджер реалізують функцію контролю, тільки менеджер як функцію менеджменту, котра має значно ширшу сферу свого впливу, а

бухгалтер як пізнавальну та комунікаційну функцію обліку щодо узгодження фактів господарського життя з правовими його нормами.

В цілях запровадження уніфікованої, адаптованої до сучасних інформаційних потреб системи бухгалтерського обліку, Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України спільно з Міністерством аграрної політики та провідною науковою елітою розроблено Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. Концепція передбачає чотири блоки завдань щодо розвитку бухгалтерського обліку та професії бухгалтера:

- законодавчо-регуляторні, які полягають у визначенні пріоритетних напрямків формування законодавчо-нормативних та організаційних передумов забезпечення ефективної державної політики щодо функціонування системи бухгалтерського обліку та звітності, що використовує грошовий вимірник, в аграрному секторі економіки;
- методологічні завдання передбачають щонайповніше врахування галузевої специфіки при удосконаленні методології бухгалтерського обліку через розробку стандартів, причиною чого є процес адаптації норм вітчизняного обліку до міжнародних стандартів, появи нових інституційних запитів з боку користувачів бухгалтерської інформації та посилення ролі галузевого регулювання в контексті удосконалення державного регулювання;
- методичні завдання полягають у науково-методичному забезпеченні втілення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших методологічних напрацювань через галузеві інструкції, методичні рекомендації, практичні посібники;
- завдання з формування професії, які полягають у формуванні Інституту бухгалтерів як окремої професійної ланки через запровадження системи підвищення кваліфікації і сертифікації бухгалтерів, сприяння розвитку професійних бухгалтерських організацій, підвищення статусу бухгалтерів в системі галузевого управління та на підприємствах аграрного сектору економіки [4, 2, с. 295, 296].

Відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України від 6 квітня 2011 року № 279-р «Про схвалення Концепції реформування і розвитку аграрної освіти та науки» визначено, що сучасний стан економіки країни потребує створення нової системи інноваційного розвитку агропромислового сектору «аграрна освіта – аграрна наука – аграрне виробництво». Для вирішення зазначеної проблеми передбачається виконання плану заходів, серед яких: гармонізація стандартів вищої освіти з європейськими; створення диференційованої системи практичної підготовки за напрямами: набуття практичних навичок у лабораторії (на навчальному полі, навчальному полігоні), навчальна практика на виробництві з викладачем, виробнича практика (стажування), тощо. Це дозволить створити цілісну вертикально інтегровану систему підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації фахівців і досягти необхідного рівня забезпечення аграрної галузі висококваліфікованими робітничими кадрами та фахівцями з вищою освітою, в тому числі за

спеціальністю «Облік і аудит»; оновити зміст навчання з урахуванням потреб сучасного виробництва та еволюції розвитку суспільства [6, с. 3, 4].

Власнику капіталу сьогодні необхідно мати на підприємстві свою довірену особу, яка була б обізнана із законодавством, бухгалтерським обліком і фінансами, вміла самостійно розібратися в кожній операції. У зв'язку зі змінами, які відбуваються в економічній сфері, сфері інформаційних технологій, висуваються нові вимоги до професії бухгалтера.

Сучасні умови господарювання висувають високі вимоги до рівня професійних знань і вмінь бухгалтера. Окрім вільного володіння навиками роботи на довіреній йому ділянці роботи, йому необхідно знати основи господарського, трудового та податкового законодавства, накази та розпорядження керівництва підприємства, положення з бухгалтерського обліку та інші нормативні матеріали, форми та методи бухгалтерського обліку на даному підприємстві, порядок документального оформлення і відображення на бухгалтерських рахунках господарських засобів і джерел їх формування, володіти прийомами аналізу фінансово-господарської діяльності, знати порядок здійснення контролю за використанням матеріальних і грошових ресурсів. Крім того, бухгалтер повинен володіти знаннями, з основ економіки й організації виробництва, праці та управління, автоматизації обробки економічної інформації, володіти навиками роботи на персональному комп'ютері й знати основи програмування, правила та норми охорони праці, техніки безпеки, виробничої санітарії і протипожежного захисту.

Перехід від облікової практики за жорстко уніфікованими процедурами, що передбачало виключно виконавчий характер праці до свідомої розробки облікової політики і обґрунтування облікових прийомів потребує посилення творчої компоненти та наукової складової навчального процесу підготовки облікових працівників, які дозволяють розвинути у фахівця творчі навички. Посилюється креативність бухгалтерської професії [5, с. 105].

На сьогодні відмінності між різновидами облікових професій поступово втрачають своє першочергове значення, професія стає все більше універсальною. Сучасний бухгалтер повинен володіти навиками не тільки облікової роботи, але й достатнім обсягом знань для того, щоб виконувати обов'язки ревізора, фінансового аналітика або аудитора.

Бухгалтер будь-якої спеціалізації повинен завжди пам'ятати про свої обов'язки перед суспільством, розуміти значення своєї професії для суспільства. З цією метою бухгалтер повинен ставити перед собою чотири основні завдання: забезпечувати потреби суспільства у повноцінній і достовірній інформації; підвищувати свій рівень професіоналізму з тим, щоб клієнти та інші зацікавлені сторони були впевнені, що вони мають справу з висококваліфікованими спеціалістами в своїй сфері; постійно забезпечувати високу якість послуг; завойовувати довіру клієнтів для того, щоб останні були впевнені: етика професійного бухгалтера не дозволить здійснювати негідні вчинки.

У розвинутих країнах професія бухгалтера є однією з найпрестижніших. Цьому значною мірою сприяє десятиліттями відпрацьована система підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів під громадським і професійним

контролем. Головне, що така система не лише забезпечує високопрофесійну підготовку бухгалтера, а й допомагає йому бути визнаним спеціалістом на ринку й мати не абиякий соціально-економічний захист.

У зв'язку з цим означення І. Бєлоусовою [1] необхідності обов'язкового членства сертифікованих за вимогами міжнародних стандартів освіти для професійних бухгалтерів (МСБО) українських бухгалтерів у саморегулівних організаціях є важливою формальною надбудовою цієї проблеми. А створення неформального інституційного середовища для розвитку професії, як зазначає В.М. Жук, є умовою розв'язання цієї проблеми. Неформальне та формальне інституційне середовище бухгалтерської професії повинне забезпечити вплив на рівень вищої освіти, професійної освіти, професійної етики, державного визнання.

Слід відзначити, що в Україні робляться спроби посилення статусу бухгалтера через підвищення його професійності й сертифікацію. Разом із тим, на сьогодні не має ні формального (законодавчого), ні, тим більше, неформального інституційного завершення. Тому, на нашу думку необхідно першочергово домогтися врегулювання протиріччя між вищою і професійною освітою, забезпечення етичного сприйняття наявності на ринку різних програм підвищення кваліфікації та недопущення монополізму в цьому питанні, підняття статусу сертифікованих бухгалтерів в урядових нормативних документах, тощо.

Таким чином, загальний високий рівень бухгалтерської професії – це запорука ефективної національної економіки.

Список використаних джерел:

1. Бєлоусова І. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні / І. Бєлоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 3-7.
2. Жук В.М. Тенденції розвитку обліково-інформаційного забезпечення вітчизняної аграрної економіки / В.М. Жук // Вісник Житомирського національного агроекологічного університету: науково-теоретичний збірник. – Випуск № 2(27), т. 2 (Сер.: Економічні науки). – 2010. – С. 291-297.
3. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г.Г. Кірейцев // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Кам'янець – Подільський, 2009. – Випуск 17, т. 2. – С. 22-29.
4. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minagro.gov.ua/page/?7632.
5. Пальчук О.В. Професія «бухгалтер»: історія та сучасність / О.В. Пальчук, Н.М. Нечай // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2011. – Вип. 20, ч. ІІ. – С. 104-108.
6. Про схвалення Концепції реформування і розвитку аграрної освіти та науки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 6 квітня 2011 року № 279-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/.

УДК 657.05:005.53(043.3)

С.В. КАЛАБУХОВА, *к.е.н., доцент,*
професор кафедри обліку в кредитних
і бюджетних установах та економічного аналізу,
Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана

ЕВОЛЮЦІЯ РОЛІ БУХГАЛТЕРСЬКИХ АНАЛІТИКІВ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ ЕКОНОМІЦІ

Від якості інформаційно-аналітичного забезпечення управління суб'єкта господарювання значною мірою залежить фінансова безпека його підприємницької діяльності. Тому що неможливо прийняти правильне рішення, не маючи в своєму розпорядженні різнобічної інформації про явні і приховані процеси, що відбуваються в керованій структурі і у зовнішньому середовищі. Як показує практика господарювання, питання якості управлінських рішень в сучасних умовах інформаційної економіки трансформувалося в питання забезпечення високої якості роботи інформаційно-аналітичних служб суб'єкта господарювання. Оскільки в основі аналітики лежить не стільки принцип констатації фактів, скільки принцип «випередження подій», що дозволяє організації чи індивіду прогнозувати майбутній стан об'єкта аналізу, можна стверджувати, що аналітика грає інтегруючу роль в реконструкції минулого, розкритті сьогодення і прогнозуванні майбутнього.

Варто зауважити, що інформація є важливою, якщо вона є релевантною, тобто має зв'язок з вирішенням управлінської проблеми суб'єкта господарювання, і якщо її використання може внести вклад в господарську діяльність (поточну або плановану). Тому як би не організовувалася інформаційно-аналітична робота, але першою і тому надзвичайно важливою процедурою є первинний аналіз (експрес-аналіз) та відбір релевантної інформації. Ця процедура служить своєрідним фільтром, що відкидає непотрібне, і захищає аналітика від інформаційного шуму (надмірності). Зміст цієї процедури полягає, насамперед, у встановленні сутності, важливості, точності, повноти інформації на основі її поділу (дроблення) і зіставлення.

Необхідно підкреслити, що управляти можна тільки тим, що можна виміряти, а мети господарювання можна досягти тільки в тому випадку, якщо існують показники, що піддаються грошовому виміру. Тому ядром релевантної інформації підприємства є облікова інформація. Це пов'язано з тим, що вона повніша, точніша й оперативніша, всебічніша і достовірніша за будь-яку іншу. Зокрема, Концептуальна основа фінансової звітності [1], положення якої покладені в основу НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2] зобов'язує суб'єктів господарювання застосовувати до фінансової інформації, наведеної у фінансових звітах, а також до фінансової інформації, наданої в інший спосіб, таких основоположних якісних характеристик корисної інформації як доречність, у тому числі суттєвість та правдиве подання; та

посилювальних якісних характеристик - зіставність, можливість перевірки, своєчасність та зрозумілість. Доречно додати, що облікова інформація моделює як зв'язки підприємства з навколишнім середовищем, так і його внутрішню структуру, дає можливість розподіляти права виконавців та їхню відповідальність за економічну ефективність.

В контексті даного дослідження зазначимо, що під бухгалтерським аналізом розуміємо цілісну сукупність принципів методологічного, організаційного та технологічного забезпечення аналітичної діяльності облікового персоналу, що дозволяє ефективно обробляти релевантну інформацію про діяльність підприємства, що циркулює в системі бухгалтерського обліку, з метою вдосконалення якості наявних і набуття нових знань про управлінські проблеми, а також підготовки інформаційної бази для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Слід відмітити, що за останні десять років у світі міжнародного бізнесу статусу однієї з найефективніших та сучасних методологій оцінки діяльності підприємств та досягнення високих результатів набула збалансована система показників (BSC – Balanced Scorecard). Ця концепція балансує ключові показники продуктивності за принципом "причина-наслідок" та описує траєкторію сучасної стратегії управління компанією так: інвестиції в перенавчання персоналу, інформаційні технології уможливлюють виробництво інноваційних продуктів та послуг, а це сприяє кардинальному поліпшенню фінансової діяльності компанії. При цьому відзначається, що для того, щоби зробити прорив у діяльності, підприємство повинно створити взаємозв’язок між організаційними процедурами та щоденними операціями [3, с.11, 31, 33].

Отже, за такого підходу передбачається, що розвиток компетенцій персоналу стає відправною точкою (причиною) забезпечення функціонування системи фінансової безпеки підприємницької діяльності суб’єкта господарювання (наслідку). За аналогією, можна стверджувати, що розвиток аналітичної діяльності облікового персоналу посилює якість підготовки релевантної інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень у сфері управління фінансовою безпекою підприємства (рис.1).

Узагальнюючи вище наведене, зауважимо, що оскільки для прийняття рішень необхідним є створення такого інформаційного продукту, що забезпечує вимоги релевантності завданням, поставленим в конкретній сфері розв’язання управлінської проблеми, адекватності рівня деталізації інформації класу вирішуваних завдань, науковості, достовірності та своєчасності, роль бухгалтерських аналітиків у сучасних умовах глобалізації, інформатизації і конкуренції еволюціонує та полягає в тому, щоб управлінський персонал організації вчасно отримував достовірну і адресну інформацію, яка йому дійсно необхідна для вироблення адекватних управлінських рішень. Тільки в таких умовах підприємство (організація) існує і розвивається, не витрачаючи зусиль на переробку надлишкової інформації.

Рис.1. **Причинно-наслідковий зв'язок між навчанням облікового персоналу у сфері бухгалтерського аналізу та фінансовою безпекою підприємницької діяльності суб'єкта господарювання з урахуванням ідеї методології BSC**

Джерело: розроблено автором.

Список використаних джерел:

1. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс] / IASB; Стандарт, Міжнародний документ, Концепція від 01.09.2010. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] / Мінфін України; Наказ від 07.02.2013 № 73. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.
3. Каплан Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Каплан Р., Нортон Д. – Москва: Олимп-Бизнес, 2003. – 214 с.
4. Курносов Ю.В. Аналитика: методология, технология и организация информационно-аналитической работы / Курносов Ю.В., Конотопов П.Ю. – Москва: Издательство «Русаки», 2004 г. – 550 с.

УДК 657.1.012.1

Т.Г. КАМІНСЬКА, *д.е.н., доцент,*
завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

ВПЛИВ ОБІЗНАНОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО ТА ОБЛІКОВОГО ПЕРСОНАЛУ НА ЯКІСТЬ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Інформація – стратегічний ресурс організації, який розкриває обсяги праці, сировини, матеріалів, обладнання та коштів, і описує їх кругообороті на підприємстві. Провідний американський вчений у галузі інформації Дж. Лаудон [2] стверджує, що висока якість інформації в організації гарантує виживання та розвиток підприємства в довгостроковому періоді. Низька якість інформації створює загрози для діяльності та існування організації. Тому якісна інформація має вирішальне значення для стійкості організації.

За визначенням Л. Аль-Хакіма [3] якісною є така облікова інформація, яка відповідає вимогам точності, відповідності, узгодженості, повноти, несуперечливої, що не містить помилок, є легкозрозумілою, побудована відповідно до мети використання, точна в часі, безпечна.

Висока якість інформаційної системи не може розвиватися без достатніх знань облікового персоналу. Існує значний зв'язок між знаннями управлінського персоналу, облікового персоналу і реалізацією системи бухгалтерської інформації. Облікові працівники мають краще розуміти інформаційні потреби управлінського персоналу і з цим знанням вони можуть визначити необхідність врахування в інформаційній системі компанії різних аспектів її діяльності. Крім того, знання управлінським персоналом особливостей функціонування інформаційної системи є дуже важливим, тому що від повноти розуміння ними наданої інформації залежатиме процвітання та виживання підприємства.

Для чіткої постановки завдань перед обліковим персоналом менеджери різних рівнів повинні орієнтуватися в фінансовому обліку, управлінському, базах даних бухгалтерського обліку та комп'ютерних прикладних програмах. Це дозволить підвищити ефективність системи бухгалтерської інформації. Крім того, знання менеджерами більш складного прикладного бухгалтерського програмного забезпечення сприятиме підвищенню ефективності облікової інформаційної системи.

Якість бухгалтерської облікової інформаційної системи визначається обліковою політикою підприємства. Підтримка керівників має вирішальне значення в реалізації системи бухгалтерської інформації, зокрема, необхідне приведення у відповідність облікової політики, корпоративних цілей і стратегії підприємства. Також на органи управління покладається зобов'язання із забезпечення адекватності ресурсів при здійсненні бухгалтерських процедур в інформаційних системах підприємства.

На якість бухгалтерської інформації значний вплив справляють знання працівників бухгалтерських служб, які включають досвід і спеціальні знання

інформаційних систем та інформаційних технологій, і в широкому сенсі можуть бути віднесені до інтелектуального капіталу підприємства. Крім того, ці знання розглядаються в контексті досвіду, обізнаності не лише з інформаційними технологіями та бухгалтерськими процедурами, але й технологічними особливостями виробничих процесів, розумінням структури підприємства та співвідношень між підрозділами підприємства та різними контрагентами. Такі працівники бухгалтерської служби, які мають відповідні навички і знання, як правило, є більш продуктивними, ініціативними і активно сприяють розвитку інформаційної системи підприємства.

Поняття якості облікової інформації багатовимірне. Важливою вимогою для забезпечення достатнього рівня якості облікової інформації, у бухгалтерської служби повинна бути можливість перевіряти дані про господарські операції за кількома джерелами. Це означає, що повинно використовуватися кілька облікових процедур для оцінки інформації та встановлення її достовірності. Слід також зазначити, що якість облікової інформації є комплексним поняттям, що включає також значення оперативності надання менеджерам звітів і даних, необхідних для прийняття управлінських рішень. Інформація буде вважатися корисною, якщо вона відповідає вимогам керівництва та взаємоузгоджена із запитами адресата. Ще одним аспектом корисності облікової інформації є її зрозумілість для користувача.

Оцінка якості інформації, що включає її точність, повноту, послідовність та своєчасність можлива на основі результатів визначення таких її параметрів, як доступність, кількість інформації, когерентність, відповідність запитам, склад, простота в маніпуляціях, легкість в розумінні, відсутність помилок, інтерпретація операцій, релевантність, безпека та своєчасність [1].

Високоякісна інформація повинна зберігатися в регістрах таким чином, щоб управлінському персоналу в разі необхідності легко було простежити її походження.

Рис. 1. **Взаємозв'язок обізнаності облікового та управлінського персоналу з якістю облікової інформації**

Ефективність системи бухгалтерської інформації вимірюється ступенем задоволеності потреб користувачів, які приймають рішення на підставі наданої інформації. Таким чином, якість облікової інформації залежить від досвіду, знань та обізнаності як працівників облікової служби, так і управлінського персоналу. Для підвищення рівня якості облікової інформації необхідно

покращувати знання менеджерами різних рівнів інформаційних систем, порядку організації обліку, облікових процедур, прикладного програмного забезпечення для бухгалтерського обліку. З іншого боку, знання працівників бухгалтерських служб не повинні обмежуватися лише розумінням облікових процедур та процесів обробки даних. Важливе також глибоке розуміння сутності господарських операцій, порядку проходження технологічних процесів, взаємозв'язку різних етапів виробництва чи надання послуг. В такому контексті роль бухгалтерського обліку на підприємстві значно посилюється, перетворюючись із допоміжного інструмента в базис для прийняття управлінських рішень, формування стратегії підприємства, його успішного функціонування в перспективі.

Список використаних джерел:

1. Кірейцев Г.Г. Обліково-аналітична система сільськогосподарського підприємства в умовах антикризового управління / Г.Г. Кірейцев, В.А. Нехай // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 3. – С. 85-86.
2. Kenneth C. Laudon. System Information Managemen / Kenneth C. Laudon and Jane P. Laudon. - Yogyakarta: Penerbit Andi, 2013. – 256 p.
3. Latif Al-Hakim. Information Quality Management: Theory and Applications / Latif Al-Hakim. - United Kingdom: Idea Group Publishing (an imprint of Idea Group Inc), 2014. – 581 p.

УДК 657.1

Е.А. КОЗЛОВА, *к.э.н., доцент,*
доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита,
Могилевский государственный университет продовольствия,
г. Могилев, Республика Беларусь

ПРОФЕССИЯ БУХГАЛТЕРА В СОВРЕМЕННОМ ОБЩЕСТВЕ

В условиях приближения белорусского бухгалтерского законодательства к требованиям Международных стандартов финансовой отчетности изменяются и требования к бухгалтерской профессии. В современном обществе бухгалтер – это менеджер, управляющий не только потоками бухгалтерской, но и финансовой информации.

В последнее время роль бухгалтера в организации постоянно возрастает. Он не только обрабатывает первичные учетные документы, составляет бухгалтерские записи, отчетность, но и рассчитывает налоги, готовит и заполняет статистическую отчетность, осуществляет контрольные функции, выполняет работу менеджеров, финансовых директоров, аналитиков. По сути, бухгалтер становится главным консультантом руководителя по всем вопросам хозяйственной деятельности организации. Ни одно управленческое решение не принимается без согласования с главным бухгалтером, так как может повлечь за собой не только финансовые, но и налоговые потери.

Работа бухгалтера в различных отраслях экономики имеет свою специфику, вопросы хозяйственной деятельности регулируется отраслевыми

нормативными документами. Поэтому бухгалтер должен обладать знаниями не только в области экономических наук, но и специфическими знаниями в области техники, строительства, торговли, связи, отраслей промышленности.

Именно поэтому в последнее время на рынке бухгалтерских услуг отдается предпочтение не просто специалисту с высшим образованием, а имеющему стаж практической работы.

Кроме того, обладатель бухгалтерской профессии должен постоянно учиться и повышать свою квалификацию в меняющемся экономическом и правовом поле. Поэтому наличие опыта, знаний и образования не отменяет необходимость постоянного мониторинга уровня профессионализма и его повышения в соответствии с требованиями реалий современной экономики.

Но как бы не была привлекательна профессия бухгалтера для современной молодежи, не каждый желающий может стать хорошим бухгалтером. Не зря в качестве профильного предмета для желающих обучиться бухгалтерской профессии выбрана математика. Работа бухгалтера связана с необходимостью проведения постоянного анализа, построения логических взаимосвязей, разработки прогнозов, что невозможно без аналитического склада ума, без внутренней предрасположенности к такому виду деятельности.

Вместе с тем, профессии бухгалтера присущ динамизм, так как изменения в обществе постоянно ускоряются и требуют быстрой приспосабливаемости бухгалтера к новым условиям, что невозможно без быстрой обучаемости и умения воспринимать и анализировать большие объемы информации.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что профессия бухгалтера укрепляет свои позиции в обществе, приобретает значимость и признание, но вместе с тем, постоянно возрастают требования к представителям этой профессии, что делает ее одной из самых сложных и интересных в современных условиях развития общества.

УДК 657.1

Н.М. МАЛЮГА, *д.е.н., професор,*
завідувач кафедри теорії бухгалтерського обліку,
Національна академія статистики, обліку та аудиту

К.П. БОРИМСЬКА, *к.е.н., доцент,*
докторант кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний технологічний університет

РОЛЬ ПРОФЕСІЙНОЇ ПІДГОТОВКИ БУХГАЛТЕРА У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ

Концептуальна основа бухгалтерського обліку змінюється під впливом кардинальних і динамічних змін в економічній системі, відповідно пріоритетам важливості складових економічних ресурсів, критеріїв встановлення показника ефективності функціонування суб'єктів господарювання, складовою чого є ефективність функціонування їх системи економічної безпеки.

Поняттю економічної безпеки належить особливе місце серед категорій, що виникли останнім часом в теорії та практиці бізнесу. Безпека функціонування завжди виступала наріжним каменем розвитку економічних суб'єктів різних рівнів. Здатність прогнозувати загрози, які є первинними в "ланцюгу безпеки" підприємства, реагувати на них і безперервно адаптуватися є найважливішою частиною процесу управління в сучасних умовах господарювання. При цьому бухгалтерська інформація, що формується в умовах невизначеності та ризику, може становити значний ризик стабільного й захищеного функціонування підприємства в динамічному бізнес-середовищі.

Роль професійної підготовки бухгалтера є суттєвою у забезпеченні економічної безпеки як окремого підприємства, так і держави. Від правильності відображення господарських операцій кожного конкретного суб'єкта господарювання залежить правильність і точність визначення макроекономічних показників, на основі яких формується державна політика за різними напрямами. На даних бухгалтерського обліку ґрунтується, передусім, система національних рахунків, а відтак і визначення таких показників, як валовий внутрішній продукт, проміжне споживання, валове нагромадження основного капіталу, валовий національний дохід та ін.

Не менша роль обізнаності облікових працівників у системі захисту економічної безпеки окремого суб'єкта господарювання. Так, знання бухгалтера в частині моніторингу внутрішнього та зовнішнього середовища діяльності підприємства дозволяють генерувати достовірну та релевантну інформацію про внутрішні бізнес-процеси та зовнішнє середовище діяльності підприємства для оцінки його конкурентних переваг, управління ризиками, виявлення та попередження загроз безпечній діяльності та сталому розвитку підприємства. Вміння бухгалтера вчасно й достовірно сформувати й проаналізувати масив обліково-аналітичної інформації слугує базисом для забезпечення економічної безпеки підприємства, яка за сучасних умов набуває властивостей інформаційних систем стратегічного типу.

За таких умов вимоги до професійних якостей бухгалтера зміщуються в бік підвищення інформативності обліково-аналітичної бази при управлінні ризиками, підсилення достовірності та прозорості фінансової звітності для підтримки стійкого функціонування та розвитку підприємства в умовах існування різноманітних ризиків і загроз діяльності. На бухгалтера покладаються функції з формування такого масиву обліково-аналітичного матеріалу та контрольних процедур, який забезпечував би функціонування системи економічної безпеки підприємства на перспективу.

Система управління суб'єкта господарювання вже сьогодні потребує не лише оперативної, повної та достовірної інформації про об'єкти, які відображаються в системі фінансової й податкової звітності, а і забезпечення інформацією стратегічного характеру про ймовірні зловживання, які можуть призвести до порушення економічної безпеки суб'єкта господарювання в майбутньому.

Глобалізація ринків капіталів на сучасному етапі розвитку не просто вимагає подання об'єктивної та детальної фінансової інформації, але і припускає

умову порівнянності цієї інформації на міжнародному рівні, в цілях задоволення інтересів інвесторів. Національні стандарти бухгалтерського обліку повинні відповідати вимозі порівнянності з міжнародними стандартами. Водночас, не слід забувати про попередження великого вченого щодо захоплення міжнародними стандартами: «… повна орієнтація національної системи бухгалтерського обліку на методологію, передбачену МСФЗ, науково не обґрунтована і ставить її в положення бути довічно доганяючою з безповоротними негативними наслідками, а фахівців з обліку – в запопадливо виконуючих всі вказівки Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності»[7].

А тому у зв'язку з впровадженням МСФЗ у вітчизняну практику ведення бухгалтерського обліку особливої уваги потребує дослідження питання забезпечення інформаційної безпеки бізнесу.

Світова практика показує, що важливу роль у вирішенні проблеми забезпечення економічної безпеки відіграє корисна ділова інформація про різні аспекти бізнесу, сформована на підставі обліково-аналітичних даних. Бухгалтерський облік функціонує на перетині інформаційних потоків різних підрозділів, і практично тільки в системі бухгалтерського обліку може формуватися інформація про реальний стан справ суб'єкта господарювання.

Поінформованість заінтересованих осіб та осіб, які приймають рішення, є найважливішим чинником підвищення економічної життєздатності бізнесу, його ефективності та захисту від впливу зовнішніх і внутрішніх загроз. У системі забезпечення економічної безпеки гостро стоїть питання формування повної і достовірної інформації, адаптованої до конкретних завдань, що виникають в процесі оптимізації інвестиційних рішень та прийняття керівництвом адекватних управлінських рішень.

Посилення теорії бухгалтерського обліку базується на позитивістській філософії розвитку та розв'язання проблем у об'єднанні з сучасними економічними теоріями, зокрема, з інституціональною та неоінституціональною теорією. Концептуальна основа сучасної теорії бухгалтерського обліку лише певною мірою відповідає вимогам інформаційного суспільства. Забезпечення достовірною бухгалтерською інформацією про множинні ризики й невизначеності ринкового середовища вимагає нового обсягу даних, їх структуризації, які необхідні для управління сучасним суб'єктом господарювання.

У зв'язку з цим доцільним є виділення наступних ключових напрямів, які повинні стати пріоритетними в розвитку теоретичної та методологічної бази концепції інтегрованого каталактичного облікового забезпечення системи економічної безпеки підприємства як основного економічного та управлінського компонента забезпечення безпеки підприємства:

- розробка організаційних засад управління економічною безпекою суб'єкта господарювання, зокрема при організації електронного

7 Кірейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с. (на рус. и укр. языках). – С. 71.

документообороту, а також інформаційно-аналітичної підтримки менеджменту в прийнятті рішень з питань ефективного управління ризиками в ході надання аутсорсингових послуг;

- формування нових методологічних механізмів, що сприяють забезпеченню економічної безпеки підприємства, на основі розробки інструментів комплексного управління ризиками, насамперед, якісного та інформаційно-когнітивного аспекту;

- розвиток міждисциплінарної інтеграції у вирішенні завдань комплексного управління системою економічної безпеки підприємства через інструментарій бухгалтерського обліку.

Методологічний аспект характеризується формуванням концептуальних положень інтегрованої системи облікового забезпечення системи економічної безпеки каталактичного типу, а також визначенням її ролі у процесі управління підприємством.

Організаційний аспект включає підходи до організаційної форми функціональних компонентів, визначення їх впливу на управління підприємством.

Не претендуючи на бажану повноту викладу всього спектру проблем інформаційного забезпечення системи управління з боку бухгалтерського фінансового, управлінського, податкового, соціального й екологічного обліку, вважаємо, що розкриття запропонованих аспектів сприятиме вдосконаленню інструментарію облікового забезпечення економічної безпеки підприємства.

Як справедливо писав професор Г.Г. Кірейцев, «Основне завдання розвитку методології національної системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах глобалізації економіки та реформування вищої професійної бухгалтерської освіти полягає у підвищенні наукового рівня обліку, орієнтація на розвиток науково-пізнавальної, соціальної, інформаційної, контрольної, регулюючої та прогностичної його функцій, не нехтуючи необхідність подальшого розвитку функцій правового захисту суб'єктів господарювання та мотивації»[8].

Оскільки формування професійних характеристик фахівця з бухгалтерського обліку відбувається під час навчання і здобуття ним освіти, доречним є перегляд освітньо-професійних програм підготовки бухгалтерів за різними освітньо-кваліфікаційними рівнями на предмет посилення вимог до змісту їх професійної підготовки в частині формування знань, вмінь і навичок з обліково-інформаційного забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання. Слід працювати над розширенням змістовного наповнення тем, пропонованих до вивчення в ході викладання дисциплін професійної та практичної підготовки бакалавра, спеціаліста й магістра напряму підготовки «Облік і аудит».

[8] Кірейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с. (на рус. и укр. языках). – С. 67.

УДК 005.931.11

Ю.Л. МАРТЫНЕНКО, *магистрант,*
Могилевский государственный университет продовольствия,
г. Могилев, Республика Беларусь

РОЛЬ АНТИКРИЗИСНОГО УПРАВЛЯЮЩЕГО В СИСТЕМЕ АНТИКРИЗИСНОГО УПРАВЛЕНИЯ

Антикризисное управление очень важно в современном управлении предприятием, является очень актуальным, ввиду того, что каждое предприятие уникально по форме и содержанию, происходящие в нем кризисные процессы также уникальны. Поэтому для выведения каждого такого предприятия из кризисного состояния требуется специфический набор методов и приемов. Это определяет важнейшую роль антикризисного менеджера в ходе решения антикризисных задач.

Главная функция руководителя предприятия – выступать в роли организующего начала, объединять и направлять коллектив на решение основных производственно-экономических задач. В период кризиса эта его функция усиливается, повышается степень персональной ответственности за результаты решений и действий.

В общем виде перед генеральным менеджером стоят следующие главные задачи: урегулировать финансы; перестроить персонал (убрать лишние звенья, переместить и сократить работников, экономизировать отношения между подразделениями, повысить интенсивность труда); оптимизировать номенклатуру выпускаемой продукции (снять неэффективную, освоить перспективную с точки зрения сбыта в границах себестоимости); реструктурировать основные фонды (продать или сдать в аренду лишние, сгруппировать необходимые для эффективного производства); изменить систему внешних взаимодействий (повысить имидж фирмы, конкретизировать извлечение пользы из отношений с государственными органами, коммерческими и общественными организациями).

Один из важнейших вопросов, связанных с деятельностью антикризисного менеджера, – это его личность, моральные, деловые и профессиональные качества. Условия и обстановка его деятельности требуют наличия таких личностных характеристик, которые позволят ему свободно адаптироваться в постоянно меняющихся условиях кризисной (или приближающейся к кризисной) ситуации: инициативность, самостоятельность, воля, решительность, аналитический склад ума, рационализм мышления, физическая выносливость к перегрузкам, коммуникабельность.

Особенностью антикризисного менеджера является требование к наличию специальной подготовки, т.е. знаний и умений, которыми он должен обладать в области менеджмента и маркетинга, права, управления финансами и бухгалтерского учета.

Важным требованием и условием эффективной реализации решений являются наличие авторитета и престижа у антикризисного менеджера,

определяемые общественным отношением к нему. Высокий авторитет и престиж являются инструментами эффективного управления.

В процессе своей деятельности антикризисный менеджер выступает во множестве ролей. Выделяют четыре основные группы ролей: организационные, связанные с реализацией отношений подчиненности, полномочий и ответственности в организации, – руководитель, дипломат, лидер, наставник; инфраструктурные (процессы восстановления платежеспособности, реорганизации, реструктуризации предприятия и бизнеса) – кадровик, поставщик ресурсов и т.д.; экономические у обеспечивающие рациональное использование ресурсов и максимизацию прибыли, – инноватор, финансист, предприниматель; информационные у связанные со сбором, обработкой, передачей информации, – исследователь-прогнозист и информационный центр.

Анализ комплекса ролей менеджера по антикризисному управлению показывает, что исполнение конкретной роли подразумевает, что в рамках каждой из них он должен уметь рационально организовывать различную по характеру и содержанию деятельность, учитывая ее специфику. Осуществляя подбор ролей в конкретной ситуации, менеджер создает наиболее благоприятную основу для реализации поставленных целей и достижения результата.

Одной из функций высшего руководства по отношению к управленческому аппарату в условиях кризиса является мотивация к активной творческой деятельности. Практика показывает, что в условиях организационного стресса прямые экономические средства (премирование, штрафы, сдельщина и т.п.) малоэффективны. Многие управленческие работники оценивают для себя продолжение трудовых отношений с кризисным предприятием лишь по субъективной оценке достаточности заработанных средств для удовлетворения собственных и семейных нужд и потребностей. В такой ситуации всякие премии за управленческую активность, как правило, не действуют, поскольку они рассматриваются как прямая компенсация за их нервные перегрузки.

В этих условиях для управленческих работников оказывается более привлекательной (притягательной) не доплата за старательность, а сам результат их деятельности, решение конкретной антикризисной задачи.

Состояние организационного стресса характеризуется чрезвычайно высокой изменчивостью внутренней ситуации предприятия, а также его взаимодействий с субъектами деловой среды. В данных условиях менеджер кризисного предприятия должен обладать способностью улавливать симптомы надвигающейся катастрофы и уметь её своевременно предотвратить, для этого он должен быть наделен определенными личностными качествами, а также постоянно совершенствоваться и развиваться.

Список использованных источников:

1. Антикризисное управление: учеб. пособие/ А.П. Смольский. – Минск: Соврем. шк., 2008. – 224 с.
2. Стратегия и тактика антикризисного управления фирмой / Под. ред. А.П. Градова. – С-Пб.: Специальная литература, 1996. – 510 с.
3. Антикризисное управление: учебник / Под ред. Э.М. Короткова. – М.: ИНФРА-М, 2002.

УДК 330.837:657.1:631.1

В.М. МЕТЕЛИЦЯ, *к.е.н.,*
с.н.с, провідний науковий співробітник
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

ОРГАНІЗАЦІЯ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ У СФЕРІ ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ

Необхідною передумовою поступальної інституціоналізації бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки є виконання наукових завдань Стратегії її розвитку. З метою виконання наукових завдань Стратегії розвитку бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки нами сформульовано комплексний напрям її реалізації, який запропоновано розглядати в контексті поглиблення наукових положень інституціональної парадигми та інституціональної теорії бухгалтерського обліку.

У 2013 році за результатами наукових досліджень В.М. Жука та наукового колективу ТДВ «Інститут обліку і фінансів», створеного на виконання завдань Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ), було опубліковано монографію «Основи інституціональної теорії бухгалтерського обліку» [1], яка, отримавши наукове підґрунтя в працях Г.Г. Кірейцева [2, 3], сформувала теоретичний базис для започаткування інституціональної школи бухгалтерського обліку і дала поштовх для подальших наукових досліджень у сфері інституціоналізації бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки. Проте, на сьогодні залишається відкритим питання порядку організації наукових досліджень цієї школи.

Керуючись міркуванням про те, що результати наукових досліджень повинні поглиблювати теоретичні положення, формувати прогнозні показники розвитку бухгалтерської професії або вирішувати проблеми практики, нами запропоновано порядок організації наукових досліджень у сфері інституціоналізації бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки, який охоплює вісім етапів (рис. 1).

На першому етапі організації наукових досліджень щодо інституціонального розвитку бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки нами пропонується розділити запити на поглиблення теорії, удосконалення методології та практики у сфері бухгалтерського обліку, звітності, професійної освіти і етики за групами користувачів. Запити на проведення зазначених вище наукових досліджень існують з боку самих членів ФАБФ АПКУ, держави в особі органів виконавчої влади та грантодавців (донорських організацій, благодійних фондів).

Характер таких запитів може співпадати або відрізнятись, адже члени Федерації зацікавлені, в першу чергу, у відстоюванні своїх професійних інтересів, що спрямовані на спрощення повсякденної практики професійної діяльності та захист від зовнішнього тиску з боку керівництва, контролюючих

органів тощо. У свою чергу, держава переслідує інтереси встановлення та досягнення стратегічних індикаторів розвитку бухгалтерського обліку та звітності, які засвідчують налагодження ефективного інформаційного забезпечення управління галузями економіки в умовах глобальної інтеграції. Ґрантодавці вирішують локальні завдання, які мають перспективи реалізації шляхом удосконалення нормативно-правого регулювання бухгалтерської професії.

Рис. 1. **Запропонований порядок організації наукових досліджень у сфері інституціоналізації бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки**
Джерело: розроблено автором.

Після опрацювання існуючих запитів на проведення наукових досліджень виконавча дирекція ФАБФ АПКУ забезпечує перехід до другого етапу – подає на розгляд і затвердження щорічними З'їздами ФАБФ АПКУ рішень про напрями науково-дослідних робіт (НДР), які приймаються більшою половиною присутніх делегованих членів.

Третій етап організації наукових досліджень у сфері інституціоналізації бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки полягає у проведенні зустрічей і консультацій для включення визначених напрямів НДР у плани роботи грантодавців (донорських організацій, благодійних фондів). Якщо замовниками наукових досліджень є суб'єкти методолого-методичного впливу, то погоджені напрями НДР підлягають внесенню у їхні тематичні плани (зокрема, включенню у плани наукових досліджень Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління» при Міністерстві фінансів України і в плани Департаменту науково-освітнього забезпечення та соціального розвитку АПК Мінагрополітики). За результатами узгодження умов і технічних завдань на виконання наукових досліджень необхідно здійснити заключення договорів на виконання НДР із замовниками.

На четвертому етапі організації наукових досліджень потрібно здійснити формування робочих груп виконавців досліджень із числа членів Федерації, представників науково-дослідних установ та вищих навчальних закладів. Цю роботу доцільно доручити Комітету з питань наукового, методологічного та методичного забезпечення розвитку обліку, аудиту та фінансів в аграрній галузі, який запропоновано нами включити до складу комітетів ФАБФ АПКУ.

П'ятий етап – це період виконання НДР на базі Товариства з додатковою відповідальністю «Інститут обліку і фінансів» та Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки», як наукових установ, які входять у сферу Національної академії аграрних наук України.

Шостий етап організації наукових досліджень у сфері інституціоналізації бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки передбачає впорядкування результатів наукових досліджень і їх передачу замовникам у вигляді наукових доповідей щодо розбудови бухгалтерської професії; проектів нормативно-правових актів, стандартів, методичних рекомендацій, інструкцій з бухгалтерського обліку та звітності; програм професійної бухгалтерської освіти і практичних керівництв з етики. Для збору і систематизації результатів наукових досліджень, які виконані професійними організаціями бухгалтерів при підтримці їхніх науково-навчальних і видавничих центрів, нами пропонується формувати Єдиний Реєстр завершених профоб'єднаннями наукових розробок і проектів. Функції з його адміністрування і доступу робочих груп виконавців НДР доцільно покласти на Координаційну Раду професійних громадських організацій бухгалтерів при Міністерстві фінансів України.

На сьомому етапі організації наукових досліджень результати НДР у вигляді прогнозних показників, інформаційно-довідкових матеріалів приймаються замовниками – членами ФАБФ АПКУ, грантодавцями. Якщо технічні завдання на виконання НДР передбачали розробку проектів законів та нормативно-правових актів, такі проекти підлягають внесенню на розгляд

Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, міністерств і відомств. На цьому ж етапі пропонується здійснювати розгляд і погодження проектів нормативно-правових актів науково-методичними центрами суб'єктів методолого-методичного впливу – Методологічною Радою з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України та Методичною радою з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики та продовольства України. Після погодження проекти підлягають затвердженню наказами та листами Мінфіну і Мінагрополітики України.

Заключним етапом організації наукових досліджень у сфері інституціоналізації бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки слід визнати впровадження результатів НДР через територіальні відділення та осередки ФАБФ АПКУ, галузеві асоціації суб'єктів аграрної галузі (Аграрний союз України, Український клуб аграрного бізнесу, Українська аграрна конфедерація, Асоціація фермерів та приватних землевласників, Національна асоціація сільськогосподарських дорадчих служб України).

Список використаних джерел:

1. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография / В.Н. Жук. – К.: «Аграрная наука», 2013 г. – 408 с.
2. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія / Г.Г. Кірейцев; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
3. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета / Г.Г. Кірейцев // Научный доклад на 6–ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико–методологическое значение и направления дальнейшего развития», Житомир, 18-19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.

УДК 657:347.27

О.И. МИХАЛЕВИЧ, *магистр экономических наук,*
ассистент кафедры бухгалтерского учета и аудита,
Полоцкий государственный университет,
г. Новополоцк, Витебская обл., Республика Беларусь

СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И НАПРАВЛЕНИЕ РАЗВИТИЯ ИПОТЕЧНЫХ АКТИВОВ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

В трансформационный период становления рыночной экономики назрела необходимость разработки основных направлений совершенствования бухгалтерского учета. Принципиально новые подходы к ведению бухгалтерского учета формируют информацию о финансовом положении организаций, значительной составляющей которого является информация об активах, в том числе об ипотечных активах.

Для Республики Беларусь по-прежнему приоритетным является повышение инвестиционной активности, решение жилищной проблемы, развитие рынка ценных бумаг. Практика показывает, что ипотечные кредиты используются только в системе жилищного строительства, при этом недооценивается роль ипотечных активов как формы инвестиций организации.

Для осуществления хозяйственной деятельности каждое предприятие должно располагать определенным имуществом, принадлежащим ему на правах собственности или владения. Все имущество, которым располагает предприятие (организация) и которое отражено в его балансе, называется его активами [1, с. 250]. Активы представляют собой экономические ресурсы предприятия в форме совокупных имущественных ценностей, используемых в хозяйственной деятельности с целью получения прибыли.

Признак, по которому осуществляется деление активов на долгосрочные и краткосрочные, можно сформулировать следующим образом: характер участия в производственном процессе с позиции особенностей оборота. В экономической литературе применяются и другие признаки классификации активов. Учитывая взгляды различных ученых, именно условность была заложен в основу классификации капитала, средств предприятия [2].

Многие экономисты, а также нормативно-правовые акты делят активы по видам и классификационным признакам. Так, в Инструкции № 50 «Инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета», активы подразделяются на два вида: 1. *Долгосрочные активы; 2. Краткосрочные активы [3]*.

Однако, такая классификация не дает, на наш взгляд, полного представления о составе активов. Поэтому для детализации активов с целью последующего изменения их состава автором во внимание взят Закон Республики Беларусь «Об ипотеке» [4], который был введен в 2008 году.

Проведенное исследование позволило доказать необходимость введения в научный оборот и целесообразное использование в качестве объекта бухгалтерского учета понятия «ипотечные активы». Под ипотечными активами следует понимать: недвижимое имущество, используемое в предпринимательской деятельности и деятельности физических лиц, которое передается в залог под выдаваемый ипотечный кредит. Здания, в том числе жилые дома и иные строения, и сооружения, непосредственно связанные с землей, могут быть предметом ипотеки при условии соблюдения правил статьи 62 [4].

Основными документами по ипотечным операциям считаются ипотечные ценные бумаги. Ипотечные ценные бумаги – долговые ценные бумаги, рефинансируемые с помощью обязательств по одному или нескольким ипотечным кредитам.

К ипотечным ценным бумагам следует относить: закладную, облигацию с ипотечным покрытием и ипотечный сертификат участия. В Республике Беларусь распространены закладные

Ипотечные ценные бумаги являются основанием для организации учетных процедур по ипотечным операциям, но не являются первичными документами. Автор считает, что для отражения движения по ипотечным операциям

ипотечные ценные бумаги могут являться первичными документами. Однако, для организации сводного и аналитического учета автор разработал и предложил следующие документы: сводный реестр учета ипотечных активов, книга учета ипотечных активов. В вышеуказанных документах отражается: номер, серия реестра; дата заполнения; серия, номер ипотечного актива; номинальная цена; цена приобретения (в белорусских рублях, иностранной валюте); срок погашения ипотечного актива; итого приобретено ипотечных активов; общее количество приобретенных активов; неисполнение основного обязательства обеспеченного ипотекой; ненадлежащее исполнение обязательства обеспеченного ипотекой, в том числе: поставка товаров ненадлежащего качества; просрочка погашения очередного взноса по кредиту; доставку груза в иное место и прочее.

Аналитический учет целесообразно характеризовать по следующим направлениям:

– по обеспеченности;

– по перспективе непогашения;

– по срокам погашения;

– по доходности;

– по рискам, чем выше риск, тем выше доходность.

Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» говорит о том, что все хозяйственные операции подлежат регистрации на счетах бухгалтерского учета [5]. В соответствии с законодательством существуют два вида отражения залоговых операций на счетах бухгалтерского учета: с передачей предмета залога залогодержателя; с оставлением его у залогодателя. В связи с тем, что в Республике Беларусь учет ипотечных операций законодательно не освещается, автор предложил свою методику отражения.

Исполненное обязательство для отражения операции является ипотечным долгом и ипотечным кредитом, поэтому в бухгалтерском учете открываются забалансовые счета: 009 «Обеспечения обязательств выданные», 008 «Обеспечения обязательств полученные»

Закладная и ипотечный кредит обеспечивают обязательства по долгосрочным кредитам. Согласно Типовому плану счетов, для учета долгосрочных кредитов необходимо использовать счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». По ипотечному займу предлагаем открывать следующие субсчета к уже действующим субсчетам:

66.1.2 (67.1.2) «Закладные выданные»;

66.2.1 (67.2.1) «Закладные выданные»;

66.3.1 (67.3.1) «Проценты по закладной»;

91.1.1 (91.4.1) «Проценты по закладной»;

009.1 «Обеспечения обязательств, выданные залогодержателю»;

009.2 «Обеспечения обязательств выданные, оставленные у залогодателя»;

008.1 «Обеспечения обязательств полученные от залогодателя»;

008.2 «Обеспечения обязательств полученные, оставленные у залогодателя» [3].

Рассмотрим методику отражения ипотечных операций у залогодателя на счетах бухгалтерского учета (табл. 1).

Таблица 1

Предлагаемая методика отражения ипотечных операций у залогодателя в случаи исполнения обязательств

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
Отражена стоимость имущества, переданного в залог по закладной	009.1	
Получены заемные денежные средства от ипотечного займа	51	67.2.2
Начислены проценты по ипотечному займу	91.4.1	67.2.1
Определен финансовый результат связанный с исполнением обязательств	91.9 (99)	99 (91.9)
Отражено погашение ипотечного займа	67.2.1	51
Отражено погашение процентов по ипотечному кредиту	67.3.1	51
Списаны проценты по закладной	99	91.1.1
Возвращение закладной, залогодателю		009.1

Источник: собственная разработка на основании нормативно-правовых актов.

Для отражения операций у залогодержателя необходимо к счетам 58 «Краткосрочные финансовые вложения», и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» открыть субсчета: 58.3 «Закладные полученные»; 76.8 «Проценты по закладной».

Рассмотрим методику отражения ипотечных операций у залогодержателя на счетах бухгалтерского учета (табл. 2).

Таблица 2

Предлагаемая методика отражения ипотечных операций у залогодержателя в случаи исполнения обязательств

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
Отражена стоимость недвижимого имущества, полученного в залог	008.1	
Предоставлен заем в денежной форме	58.2	51
Начислены проценты, за пользование займом	76.8	91.1.1
Начислены НДС	91.2	68
НДС	68	51
Отражен доход или расходы от доходов или расходов	91.9(99)	99(91.9)
Погашена ипотечный займ	51	58.2
Погашены проценты	51	76.8
Отражено возвращение закладной залогодателю		008.1

Источник: собственная разработка на основании нормативно-правовых актов.

Предложенные рекомендации по бухгалтерскому учету ипотечных активов позволят систематизировать бухгалтерские процедуры с позиции залогодателя, залогодержателя и третьих лиц в случаи продажи или передачи им закладной, с целью развития методики учета, что усилит контроль со стороны пользователей бухгалтерской отчетности за процессами, которые характерны для ипотечных операций.

Список использованных источников:

1. Палицын В.А. Бухгалтерский учет, анализ, аудит / В.А. Палицын. – Минск: Выш. шк., 2010. – 510 с.
2. Лукьянчук У.Р «ФИНАНСОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://be5.biz/ekonomika/flur/toc.htm.
3. Постановление Министерства Финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 «Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета».
4. Закон Республики Беларусь «Об ипотеке» от 20 июня 2008 г. № 345-З (с изменениями и дополнениями)
5. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 г. № 57-З.

УДК 657.1

О.А. НУЖНА, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

ЗВ'ЯЗОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ІНШИМИ НАУКАМИ

Облік виник разом з людською цивілізацією шість тисяч років тому. Його перші кроки мали величезні наслідки для історії. Потреби господарського життя викликали розвиток обліку, що, в свою чергу, стимулювало розвиток цивілізації, особливо таких невід'ємних її частин, як писемність і математика.

Вивчаючи господарські процеси, бухгалтерський облік формує всі свої основні поняття, спираючись на серію фундаментальних наук. Всі знання про господарську діяльність, які отримує бухгалтер, узагальнюються через категорії філософії, яка вивчає загальні закони розвитку природи, суспільства і пізнання.

Зокрема, при вивченні структури бухгалтерського обліку і його зв'язку з іншими науками велике значення мають два розділи філософії:

– онтологія – вчення про пізнаване; бухгалтерський облік спирається на поняття, що характеризують засоби та осіб, що беруть участь в господарському процесі;

– гносеологія (як пізнається) – вчення про пізнання; бухгалтерський облік є не що інше, як пізнання господарського процесу; бухгалтер повинен чітко уявляти, наскільки глибоко він збагнув господарські процеси, як і ступінь істинності інформації, яку він представляє адміністрації, яка приймає на її основі управлінські рішення.

Онтологія вивчає змістовні аспекти господарського процесу, який розпадається на безліч фактів господарської діяльності. У кожному факті присутні об'єкт (річ) і суб'єкт (люди, що приймають участь). Характер об'єктів вивчається економічними дисциплінами, а характер суб'єктів – юридичними.

Економічні дисципліни мають на меті зробити ефективним сам по собі господарський процес, забезпечити максимально можливий приріст продукції, зниження собівартості і т.п.

Юридичні науки вивчають права та обов'язки суб'єктів, прагнуть гарантувати їх справедливу участь у господарському процесі.

Юридичні науки включають в себе чотири галузі права: цивільне; адміністративне; трудове; фінансове. У повсякденній роботі бухгалтер проводить у життя вимоги всіх чотирьох галузей права:

– цивільне право розкриває юридичний зміст таких необхідних для бухгалтерського обліку понять, як правоздатність та дієздатність учасників господарського процесу, право власності, оперативного управління, володіння, види договорів, порядок відшкодування втрат та ін.;

– адміністративне право розкриває ступінь підпорядкованості і які з неї права та обов'язки осіб, які організовують господарські процеси і безпосередньо в них беруть участь. Адміністративне право має вирішальне значення і для бухгалтера, так як визначає його права та обов'язки;

– трудове право регулює трудові відносини громадян з адміністрацією. Сюди відносяться, перш за все, з точки зору бухгалтерського обліку, питання нарахування заробітної плати та організації матеріальної відповідальності за цінності, наявні на підприємстві (за кожен предмет на підприємстві несе матеріальну відповідальність якесь певне особа – індивідуальна відповідальність або група осіб – колективна відповідальність);

– фінансове право регулює фінансові відносини між підприємствами і банком, з одного боку, а також бюджетом, з іншого боку. Фінансове право гарантує правильність розрахунків між названими сторонами. Головний бухгалтер несе відповідальність за правильність і своєчасність усіх фінансових внесків, здійснюваних підприємством.

Таким чином, діяльність бухгалтера дозволяє значною мірою інформаційно забезпечити дію правових норм, що випливають із законодавства. Чим краще працює бухгалтер, тим менше вони порушуються.

Пізнаючи і розкриваючи зміст господарських процесів, бухгалтерський облік дозволяє виявляти ефективність господарських процесів (економічний аспект), запобігати можливі випадки безгосподарності, виникнення нестач, розтрат, розкрадань (юридичний аспект).

Однак, бухгалтерський облік не тільки розкриває зміст господарських процесів, а й показує ступінь пізнання цих процесів. При цьому він спирається на цілий ряд прийомів, які є надбанням інших наук, наприклад:

– філологія (наука про мову). Бухгалтер повинен чітко уявляти, що бухгалтерський облік – мова бізнесу, мова фактів господарської діяльності,

тому щоб побудувати мову бухгалтерського обліку, він повинен мати загальні уявлення про мовознавстві – філології;

– математика – засіб проведення обліку на практиці. У своїй роботі бухгалтеру доводиться постійно зустрічатися з усіма арифметичними діями, з нарахуванням простих і складних відсотків і т.д. Багато математиків, наприклад, Лука Пачолі (1494), розглядали бухгалтерський облік як окремий випадок прикладної математики;

– статистика теоретично досліджує один з основних методологічних прийомів бухгалтерського обліку – прийом групування;

– теорія ймовірностей необхідна бухгалтеру тому, що вона дозволяє виміряти ступінь відповідності даних бухгалтерського обліку реальному стану речей; оцінити ступінь ризику операцій; оцінити ймовірність помилок, що виникають при реєстрації фактів;

– кібернетика – наука про загальні закони управління, передачі і переробки інформації, необхідна бухгалтеру, оскільки він представляє адміністрації відомості для прийняття управлінських рішень.

Бухгалтерський облік також сам породив ряд нових наук:

– економічний аналіз – у процесі його проведення комплексно використовуються економічні показники, які дають найбільш повну та достовірну характеристику діяльності організації. Крім того, економічний аналіз здійснюється в основному працівниками бухгалтерії (професійними бухгалтерами – бухгалтерами-аналітиками, експертами, фінансовими менеджерами);

– ревізія і контроль – за даними бухгалтерського обліку здійснюється контроль за виконанням фінансових планів, цільовим використанням кредитів, правильністю нарахування і своєчасністю перерахування податків до бюджету і т.д.;

– аудит – проведення аудиторських перевірок здійснюється в основному за даними бухгалтерського обліку. Виявлені під час перевірки окремі результати у свою чергу використовуються для виправлення і коригування облікових записів (при виявленні помилок, нестач або з лишком цінностей тощо);

– судово-бухгалтерська експертиза – під час розслідування економічних злочинів і вирішення господарських суперечок у суді основним джерелом інформації є дані первинних документів, записи в облікових регістрах, а також складена на підставі цих даних фінансова звітність;

– механізація обробки економічної інформації – оперативність отримання інформації, а також її якість і ефективність використання в управлінні господарськими процесами організації значно підвищується в умовах автоматизації бухгалтерського обліку. Використання ЕОМ передбачає застосування різних прийомів і способів систем комп'ютерної обробки даних. Тому рівень підготовки бухгалтера повинен бути достатньо високим в області інформаційних технологій для виконання робіт з обробки ін формації, необхідної для організації бухгалтерської справи.

Сучасний бухгалтер у своїй практичній діяльності повинен бути знайомий ще з цілим рядом дисциплін, зокрема:

– логікою – наукою про форми і засобах мислення;

– соціологією – наукою про суспільні структурах;

– психологією – наукою, що допомагає бухгалтеру працювати в колективі;

– діловою кореспонденцією – дисципліною, за допомогою якої бухгалтер освоює правила складання ділових документів;

– бібліографією – наукою, що пояснює правила опису книг;

– етикою – наукою про моральність, що допомагає розуміти оточуючих людей і розуміти себе так, як розуміють інші.

Таким чином, історія бухгалтерії – це історія живого прояву економіки. Ставши невід'ємною частиною управління господарством, бухгалтерія перетворилася на стрункy систему, що полегшує контроль як за збереженням цінностей, так і за здійсненням процесів управління.

УДК 378:657

Н.А. ОСТАП'ЮК, *д.е.н., професор,*
завідувач кафедри обліку і аудиту,
Черкаський інститут банківської справи
Університету банківської справи НБУ

К.В. РОМАНЧУК, *д.е.н., доцент,*
доцент кафедри міжнародної економіки,
Житомирський державний технологічний університет

ПІДГОТОВКА БУХГАЛТЕРІВ: ДЕМОКРАТИЗАЦІЯ ТА ДИСТАНЦІЮВАННЯ

Процес реформування держави супроводжується якісними перетвореннями у багатьох сферах суспільного життя. Не виключенням, а, можливо, найбільш перебудовуваною стала система освіти. Значні зусилля нині спрямовуються на усунення недоліків, які сформувалися за роки незалежності, побудову нової філософії здобуття освіти, її структурування відповідно до напрямів розвитку держави.

Досить часто в останні десятиліття лунала критика нераціональних обсягів випуску спеціалістів з обліку і аудиту, неможливість їх працевлаштування, перенасиченість ринку такими фахівцями. Такою була позиція державних органів влади, посадовців освітньої сфери, які відстоювали необхідність перегляду кількості випускників економічних спеціальностей на користь технічних спеціальностей.

Одночасно від фіскальних органів та роботодавців лунала критика недостатньої підготовки фахівців, їх нерозуміння завдань, що нині постають перед бізнесом, недостатність знань з особливостей відображення господарських операцій в межах зовнішньоекономічної діяльності, відповідно до міжнародних норм і вимог.

Таким чином, підготовка фахівців з бухгалтерського обліку в Україні відбувалася в значних суперечностях. Поглиблювалися розбіжності нестабільністю бухгалтерського, податкового законодавства, значним впливом суб'єктивних факторів, що супроводжували процес освітньої діяльності у вищих навчальних закладах.

Спроби задовольнити потреби ринку праці у висококосвічених та високопрофесійних фахівцях з обліку і аудиту в Україні здійснювалися громадськими професійними організаціями, які впроваджували різноманітні освітні проекти, розробляли та активізували діяльність із додаткової сертифікації фахівців з обліку і аудиту. Вказані програми спрямовувалися, здебільшого, на опанування підходів до ведення обліку і проведення аудиту за міжнародними стандартами, на здобуття навиків застосування аналітичних розрахунків в обґрунтуванні бюджетів та інформаційного забезпечення прогнозів, а також управлінських рішень.

Важливо також звернути увагу, що у період насичення ринку праці дипломованими спеціалістами з обліку і аудиту підвищився рівень застосування консультаційних послуг. Таким чином, фінансове навантаження на бізнес зросло вдвічі: підприємство не лише витрачало кошти на оплату праці бухгалтера або штату бухгалтерської служби, але й періодично зверталося за допомогою в аудиторські та інші консалтингові фірми задля розробки власного найбільш оптимального варіанту здійснення та облікового відображення господарської операції.

Безумовно, попри всі висвітлені складнощі та недоліки, ведення бухгалтерського обліку в Україні забезпечується, однак, в період вибору найбільш оптимальної моделі взаємодії бізнесу та освіти вбачається необхідним принциповий перегляд у підходах до виховання фахівців з бухгалтерського обліку.

На сьогоднішньому етапі ВНЗ активно працюють над розробкою нових навчальних планів з підготовки фахівців з обліку і аудиту. Відповідно до вимог Міністерства освіти і науки України значна частка відводиться на варіативний блок. При цьому навіть із урахуванням максимальної демократичності, яку нині планують надати вищим навчальним закладам з метою забезпечення їх конкурентоспроможності і за рахунок цього досягнення вищої якості освітніх послуг, розробку планів доцільно узгоджувати під координацією провідного вищого навчального закладу з даної спеціальності. Це обумовлено, перш за все, можливістю врахування запитів роботодавців до рівня підготовки випускників та акумулювання всієї інформації щодо вже існуючих недоліків. Зокрема, увагу слід зосередити на обсязі навчальних тренінгів, застосуванні інтерактивних форм навчання, можливості імплементації виробничої практики в навчальний процес.

Особливо обережно слід ставитися до надання свободи вибору у ряді дисциплін. Слід визнати, що здобувачі вищої освіти в Україні мають незначний досвід у самостійному виборі як своєї професії, так і того обсягу знань, які можуть знадобитися для виконання виробничих функцій. Зокрема, у дискусіях провідних науковців вже більш ніж сім років гостро піднімається питання

нерозуміння обліковцями комплексу господарської діяльності, закономірностей кругообороту капіталу, формування доданої вартості, засобів та інструментів управління оборотним капіталом підприємства. Причому недостатнє усвідомлення спеціалістами з бухгалтерського обліку перебігу господарських процесів та їх результатів часто призводить до неможливості оптимізації управління фінансовим забезпеченням господарської діяльності. Для вирішення даної проблеми необхідним є повний перегляд підходів до викладання базових економічних дисциплін. Вкотре потрібно переглянути стиль і змістовне наповнення основ економічної теорії, обсягу та співвідношення дисциплін «Мікроекономіка», «Макроекономіка», «Історія економічних вчень», «Регіональна економіка», їх взаємозв'язок з основами економіки підприємств, основами бухгалтерського обліку, предметів фінансового спрямування. Потрібно чітко усвідомити необхідний обсяг змістовних економічних знань, які слід надати в якісному вигляді у перші роки здобуття вищої освіти, та виокремити ті дисципліни, які надають теоретичну надбудову, дають ключ до теоретичного моделювання, обґрунтування результатів наукових досліджень. Останній блок більш раціонально відносити до планів підготовки здобувачів за освітньо-кваліфікаційним рівнем «Магістр».

Окремої уваги заслуговує питання застосування інтерактивних методів навчання та застосування засобів дистанційної освіти. Досвід авторів даної праці вказує на те, що дистанційна освіта – є прекрасним здобутком, який може допомогти у кристалізації професійних знань. Однак зміна традиційних форм навчання на використання дистанційної форми потребує розуміння абсолютно нової філософії цієї особливої технології навчання, а також сфер, в яких може бути застосована дистанційна форма навчання.

Якщо розглядати підготовку фахівців з бухгалтерського обліку, то потрібно визнати, що базові навики з обліку і аудиту, а також професійні знання, адаптовані до потреб практики у даній спеціальності не можуть бути здобуті за рахунок дистанційного навчання. Так, основні дисципліни («Бухгалтерський облік (основи)», «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Економічний аналіз», «Аудит», «Облік і звітність в оподаткуванні») вимагають безпосередньої роботи викладачів зі здобувачами такої освіти. Безумовно, дистанційний елемент може бути введено, однак, лише помірно і виключно при існуванні надбудови.

Таким чином, виховання фахівців з обліку і аудиту, які можуть забезпечити якісне супроводження бізнесу та його страхування за рахунок високого рівня професійних знань, потрібно формувати з глибоким розумінням, в дискусіях і усвідомленого застосування інновацій, які покликані забезпечити якісний результат.

УДК 657.15

В.П. ПАНТЕЛЕЄВ, *д.е.н.,*
професор кафедри бухгалтерського обліку,
Національна академія статистики, обліку та аудиту

ВИВЧЕННЯ МОТИВІВ ВИБОРУ СТУДЕНТАМИ ПРОФЕСІЇ «ОБЛІК І АУДИТ»

Основою матеріалу стали результати анкетування студентів 1 курсу за спеціальністю «Облік і аудит». Студентам Національної академії статистики, обліку та аудиту Держстату України (НАСОА) було задано 8 запитань, за якими передбачалися 5 варіантів відповідей, в т.ч. варіант студента. Проведено порівняння відповідей студентів-першокурсників у 2014 р. та у 2010 р.

На запитання «Чому Ви обрали спеціальність «Облік і аудит» у 2014 р. варіант про те, що давно вирішив стати економістом-бухгалтером 54 %, що це престижна професія дали відповідь 30 % респондентів, що все це вийшло спонтанно – 8 %. П'ять років тому співвідношення було іншим: відповідно 30, 37 та 8 %. Значні розбіжності у відповідях та перевага бажанню стати фахівцем відображають високий в цілому рівень початкової мотивації випускників шкіл щодо обраної спеціальності. Інші відповіді – продовжувати сімейну справу, продовжувати справу мами та ін.

На запитання «Чому Ви поступили саме до НАСОА» сподівання отримати обрану спеціальність у 2014 р. значно переважали: в цій Академії найбільш кваліфіковані викладачі (54 %) та саме тут є можливість здобути спеціальність «Облік і аудит» це один з недорогих ВНЗ м. Києва по 17 %. П'ять років тому співвідношення було іншим: відповідно 35, 27 та 26 %. Матеріальна сторона навчання, тобто необхідність сплачувати за навчання студента у НАСОА, має значно більшу вагу. Про це свідчать відповіді – мені тут найбільш сподобалося, відвідувала підготовчі курси, велике бажання навчатися.

На запитання «Чи вплинули на Ваш вибір батьки» відповіді у 2014 р. були: «Ні» — 70 % та «Так» — 30 %. У 2010 р. співвідношення було іншим відповіді поділилися майже порівну, відповідно 47 та 53 %. До цього результату та до значних розбіжностей слід відноситься скептично. Насправді, вплив батьків, які очікують, що їхня дитина буде певний час знаходитися у гарних навчальних корпусах, навчатися у аудиторіях та виконувати домашні завдання тощо, та які (батьки) не відмовляються сплачувати кошти за навчання своєї дитини у виші, має значно більшу вагу, ніж 70 %.

Відповіді на запитання «Назвіть основні джерела інформації про Академію» у 2014 р. поділилися майже порівну: «Internet» — 46 %, «Поради знайомих, що навчалися у НАСОА» — 31 %. П'ять років тому співвідношення було майже таким самим: 46 та 41 % відповідно. Дану градацію слід розглядати як об'єктивну; теперішнім часом сучасна молода людина не бачить свого майбутнього без активного існування у Мережі, більш того, відсутність або несвоєчасність оновлення інформації про той чи інший ВНЗ на сайтах має різко

негативну оцінку у молоді, яка обирає своє майбутнє. Життя змушує молоду людину прислуховуватися до порад осіб, яким вона довіряє, та які мають певну позитивну репутацію. Постійним відвідувачам сайту НАСОА добре відомо, що кафедра бухгалтерського обліку — це найстаріша кафедра вишу, на ній працюють відомі фахівці та вчені з обліку; кафедрі вже виповнилося 25 років. Також таку значну частку абітурієнтів підкорили поради знайомих. Еквівалентом даного варіанту можна назвати бухгалтерський принцип обачності. У відповідях учасників анкетування можна зустріти таке: моя мама закінчувала цю Академію, у неї не було проблем з працевлаштуванням; моя мама розповіла про Академію; підготовчі курси; довідник для абітурієнтів, тут навчаються моя сестра та подруга тощо.

Запитання «Що Ви очікуєте отримати після закінчення Академії за обраною спеціальністю» більшість студентів (71 %) у 2014 р. відповіли – престижну роботу; реалізація власних амбіцій — 17 %. варіант із особистою фінансовою стабільністю був привабливим лише для 12 %. У 2010 р. співвідношення меж відповідями було іншим: 63, 5 та 29 % відповідно. На першому курсі студент, як правило, звертає увагу на безумовно позитивні риси обраної спеціальності, на відміну від багатьох інших. Частина студентів-прагматиків збирається на базі вищої освіти у даному ВНЗ перейти потім до іншого ВНЗ та опанувати іншу професію. Але вже зараз студент сподівається через отримання фаху з обліку у НАСОА знайти фінансове підґрунтя для самореалізації у майбутньому. Відомо, що тисячі підприємств, установ, інших суб'єктів господарювання сьогодні прагнуть мати у складі свого персоналу молодих фахівців з обліку та аудиту, які володіють сучасними знаннями.

На запитання «Чим Вас приваблює професія бухгалтера» у 2014 р. значно випередив інших варіант відповіді про вибір професії з високою та стабільною оплатою праці (44 %); комфорті умови праці бухгалтера — 32 %, висока соціальна значущість професії — 20 %. П'ять років тому співвідношення було майже таким самим: 43, 30 та 30 % відповідно. Крок до навчання під тиском родичів викликав відверту відповідь «не приваблює …». Матеріальна складова результату навчання майбутнього фахівця-бухгалтера має велике значення.

Головним у студентському житті, на думку першокурсників-бухгалтерів у 2014 р., є розвиток себе як особистості (72 %), знайомство з цікавими однолітками (20 %), освоєння «модної» професії та перспектива ефектного дозвілля «набрали» по 4 % респондентів. У 2010 р. співвідношення меж відповідями було іншим: 57, 20, 14 та 9 % відповідно. Високі життєві стандарти та намагання за п'ять років навчання значно підвищити власну самооцінку, оцінку з боку суспільства до фахівця—бухгалтера сприяє вибору студентом сценарію «соціального» партнерства у поведінці.

На останнє запитання: «у чому, на Вашу думку, запорука успіху професіонала-бухгалтера» більше половини першокурсників (60 %) у 2014 р. дала відповідь — професійні знання та навички; постійне підвищення кваліфікації підтримали 24 % студентів. Аналітичний склад власного розуму 16 %. П'ять років тому співвідношення було майже таким самим: 50, 26, 15 та 8 % відповідно. В Академії молода людина отримує фахові знання з обліку,

аналізу та аудиту, використання яких на практиці забезпечує суб'єктам господарювання якісне прийняття господарських, фінансових, інвестиційних та інших управлінських рішень. Тобто, майбутні бухгалтери справедливо віддають перевагу успішному просуванні майбутньої кар'єри через набуті у Академії знання та підвищення власної кваліфікації на фундаменті цих знань.

З філософської точки зору, основні принципи та практика навчання мають наступну послідовність:

«слухати® думати® приймати ® проводити діяльність ® вірити»

Проблема високої мотивації студента до навчання вирішується через реалізацію викладачами та студентами навчальних програм для досягнення встановленої студентами вже на першому курсі мети. Запитання щодо вибору професії бухгалтера показали перевагу прагматичного підходу з боку сучасного студента; для нього пріоритет мають престижна робота просто зараз та власна фінансова стабільність потім, задоволення матеріального інтересу, основним «капіталом», який студент здобуває у стінах ВНЗ – це його знання.

Слід зазначити, що анкетування було проведене у час фінансової кризи, коли матеріальне становище багатьох українських родин знаходиться під небезпекою. Порівняння змісту відповідей вказує на домінування практичного підходу з боку студента до вибору професії та навчального закладу. Про це свідчить й певне зниження кількості респондентів: якщо у 2010 році їх було більше 120 осіб денної форми навчання, то через п'ять років відповіді давали вже менше 100 студентів. Відомо також, що й зараз зберігається попит на послуги бухгалтерів, ця професія — важлива складова ринкових відносин. Але залишається потреба лише у фахівцях з високим рівнем професійної підготовки.

Стосовно вибору саме даного закладу як важеля для досягнення вказаних вище цілей, то для студента важливі висока ділова репутація НАСОА серед інших вишів, зараз Академія, яка успішно функціоную на ринку освітянських послуг більше чверті сторіччя, з підготовки бухгалтерів займає чільне місце серед київських ВНЗ, в Академії працюють більше 10 докторів економічних наук з бухгалтерського обліку та аудиту, такий крок молодої людини відповідає намірам його батьків, рівень оплати за навчання, який «по кишені» студенту та батькам. Головне, що об'єднує батьків та студента, це те, що у ВНЗ молодого члена родини навчать вчитися.

Одна із студенток на запитання «Чому Ви поступили саме до НАСОА» відповіла – «ректор порадив …». Влітку 2014 р. в колектив НАСОА прийшло велике горе — пішов з життя перший ректор Академії Іван Ісакович Пилипенко, великий друг та колега Григорія Герасимовича Кірейцева, вони вчилися у одній ***alma mater***. Г.Г. Кірейцев кілька років був головою ДЕК на кафедрі бухгалтерського обліку Академії; кілька аспірантів Г.Г. Кірейцева успішно захистили свої дисертації на Спеціалізованій вченій раді НАСОА; добра справа двох корифеїв бухгалтерської професії — Г.Г. Кірейцева та І.І. Пилипенка живе в інших людях, в тому числі у пам'яті студентів.

УДК 657.1

Т.М. ПИСАРЕНКО, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ З ОФШОРНОЮ ПРОТЕКЦІЄЮ

Однією з проблем економіки України є значний відтік капіталів за рахунок міжнародних офшорних інструментів, що викликає необхідність детального законодавчого регулювання використання офшорів резидентами України.

Перелік офшорних зон передбачено розпорядженням КМУ від 23.02.2011 р. № 143-р [1]. У відповідності з цим розпорядженням до офшорів віднесено 36 юрисдикцій.

Таблиця 1

Кількість офшорних юрисдикцій

Територія	Кількість юрисдикцій
Британські залежні території	4
Близький Схід	1
Центральна Америка	1
Європа	3
Карибський регіон	18
Африка	2
Тихоокеанський регіон	6
Південна Азія	1
Разом	36

Українські гроші частенько і в значній мірі опиняються саме в цих 36 юрисдикціях. Але поступають ці грошові кошти туди транзитом через ті юрисдикції, які в розпорядженні КМУ № 143-р не згадані.

Основними мотивами використання офшорних зон українським бізнесом є: уникнення оподаткування, оптимізація податкових платежів, «відмивання» «брудних» грошей (отриманих від торгівлі зброєю чи людьми). Питання вигоди для самих офшорних юрисдикцій, ґрунтується на залученні капіталу у великих розмірах. Саме тому навіть незначні податкові відсотки гарантують значні грошові потоки у зоні офшору.

Існують багато схем податкової оптимізації з використанням офшорних юрисдикцій, але базовою є наступна.

На початковому етапі з'являється два основних суб'єкта господарювання: резидент, який має товар і хоче продати його, та нерезидент, який зацікавлений у придбанні цього товару. Але офіційні стосунки між цими двома сторонами пов'язані із сплатою значних податків у відповідності до українського законодавства. Перш за все це податок на прибуток. Базова ставка податку 18 % від бази оподаткування, визначеної згідно із статтею 135 ПКУ [2].

Саме тому у вітчизняного резидента завжди з'являються думки про зменшення офіційних платежів. А основний шлях до цієї мети – це зменшення бази оподаткування, а отже й суми податку на прибуток.

Типова схема оптимізації податкових платежів має наступний вигляд.

Між двома сторонами (український продавець та іноземний покупець) з'являється проміжний суб'єкт, що зареєстрований в офшорі та за вказівкою українського резидента-продавця. Звичайно, що зв'язок між ними не афішується і ретельно приховується.

Український резидент продає товар за заниженою ціною проміжному суб'єкту в офшорну зону. Українське підприємство занижує свій дохід, а це автоматично призводить до зниження прибутку і податку на прибуток.

Зареєстроване у офшорній зоні підприємство, яке має прихований зв'язок з українським резидентом, продавцем товару за заниженою ціною, отримує товар за заниженою вартістю. Отже на цьому етапі дві ланки цієї схеми вже у виграші.

Офшорна прокладка українського резидента сплачує мінімальні податки, передбачені законодавством відповідної юрисдикції. Облік її регулюється також місцевим законодавством.

І нарешті третій, останній крок. Офшорна структура, яка придбала дешево товар, продає за об'єктивною (ринковою) ціною цей товар нерезиденту, який його потребує та заплатить ринкову вартість на рахунки офшорної структури.

Що є позитивом цієї схеми? Це фінансовий результат офшорної компанії: дохід доволі пристойний, а затрати будить меншими за витрати у стандартній ситуації. Саме тому фінансовий результат доволі високий при низькому рівні оподаткування. А оскільки офшор належить українському резиденту, то його гроші будуть зберігатися надійно на рахунках офшора і використовуватися саме ним на власний розсуд. Кілька таких операцій – і засновники чи власники українського резидента стають доволі заможними українцями, які заробляють гроші в Україні, але зберігають їх за кордоном.

Підсумовуючи сказане, слід зазначити, що підприємці від офшорів не відмовляться. Але у суспільстві зростає соціальна напруга і невдоволеність різних верств. МВФ та інші країни-союзники України вимагають реформ і консолідації бюджету. А це у своїй сукупності змушує Україну скорочувати видатки та залучати додаткові кошти до бюджету. Одним з джерел поповнення бюджету, що має гарантувати соціальну та політичну стабільність, є зменшення відтоку капіталу.

Слід відзначити, що не одна Україна робить спроби боротися з офшорами. Євросоюз і особливо Німеччина намагаються змусити континентальні офшори (Швейцарію, Австрію, Люксембург і

держави. Тому втручання щодо виведення капіталу з України потребує Ліхтенштейн) надавати урядам потрібну інформацію. З усіма згаданими країнами йдуть переговори про автоматичний обмін інформацією, яка має стосунок до сплати податків.

Представники континентальних офшорів говорять про свою готовність прийняти нові правила, проте ставлять умови. Наприклад, однією з обов'язкових умов надання інформації має бути відмова від кримінального

переслідування осіб, які ухилялися від сплати податків. Але фахівці зазначають, що подібні стандарти мають діяти в усьому світі, а не тільки в ЄС. В противному випадку однобічні стандарти (затвердженні виключно для офшорних юрисдикцій ЄС) можуть негативно вплинути на конкуренцію між офшорами та призведуть до відтоку капіталів до інших країн світу.

Навряд чи вдасться зменшити роль офшорів у світових масштабах. Якщо якась країна з офшорними юрисдикціями прийме нові правила щодо розкриття інформації, то фірми перебіжать до іншого офшору. А тим часом з'являться ще нові, адже держав, які захочуть заробити в такій привабливій ніші, не бракуватиме.

Щодо заходів, які будуть направлені на регулювання офшорних операцій, то до таких слід віднести:

– прийняття змін до законодавства України, які б забезпечили фіксування реєстрації офшорних компаній;

– закінчити роботу стосовно підписання конвенції щодо ухилення від подвійного оподаткування з офшорними юрисдикціями;

– реформування роботи судових і правоохоронних органів;

– удосконалення системи валютного контролю;

– оприлюднення за допомогою засобів масової інформації щодо боротьби з відмиванням коштів, отриманих кримінальним шляхом.

Вищезазначені шляхи вирішення проблеми офшорних операцій потребують активних дій не тільки зі сторони держави, а й зі сторони інших держав, а саме їх тісного міжнародного співробітництва. Економічна криза в Україні та негативні макроекономічні фактори породжують нестабільність і ненадійність інвестування в економіку, необхідність постійного моніторингу та подальшого дослідження з метою надання інформації щодо оцінки ситуації та пошуку дієвих способів регулювання офшорних операцій.

Список використаних джерел:

1. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про перелік офшорних зон» від 23.02.2011 № 143-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/143-2011-%D1%80.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

УДК 657.15

І.Ю. ПРЕДКО, *викладач,*
Коледж ресторанного господарства
Національного університету харчових технологій

НЕОБХІДНІСТЬ РЕФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ В УМОВАХ КРИЗИ

Двадцятирічний досвід існування України у світовому економічному просторі доводить, що недостатньо для позитивної динаміки в економічному житті суспільства одного лише визначення курсу на розвиток, так само

недостатньо для початку позитивних тенденцій у розвитку суспільства визначити лише його інститути.

Однією з причин, з якими пов'язаний низький рівень державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні, науковці визначають неефективну діяльність державних інститутів, а також відсутність ефекту синергії в їх діяльності.

Вплив інституціональної теорії на розвиток і реформування бухгалтерського обліку на сьогодні також є мало вивченим (прикладом є нерозвиненость методології обліку людського капіталу). Ця проблема окреслена в працях В. Жука [В. Жук, 2009]; Т. Каменської [Т. Каменська, 2010]; Г. Кірейцева [Г. Кірейцев, 2008].

Сьогодні, на етапі трансформації та різкого погіршення стану української економіки, що є наслідком військових дій на сході країни та втратою близько п'ятої частини виробників промислової продукції, зупинкою вугільних шахт, кризовим станом з джерелом постачання та видобутку енергоносіїв, надвеликими витратами бюджету країни на ведення війни та катастрофічне знецінення національної валюти призвели до зубожіння населення через різке зростання цін на промислову продукцію та продукти харчування, а також подальший розвиток економічної кризи, вкрай необхідним є запровадження чіткого державного регулювання економіки та суттєвого корегування стратегії й тактики реформ у напрямі посилення дієвості механізмів державного регулювання розвитку країни.

Удосконалення структури інституціонального середовища у сфері розвитку бухгалтерського обліку є важливою умовою підвищення рівня конкурентоспроможності та зменшення ризиків функціонування національної економіки. При цьому особливу увагу потрібно зосередити на вдосконаленні тих формальних інститутів, які забезпечують клімат конкурентоспроможності та зменшення ризиків функціонування національної економіки.

Науковці зауважують [В. Жук, 2009], що питанням регулювання бухгалтерського обліку приділенено недостатньо уваги в роботі Міністерства фінансів України. Обмежені можливості й інших державних інституцій, існуючих професійних асоціацій.

Разом з тим слід зазначити, що умовами ринку та кризи пояснюється необхідність у запровадженні на українських підприємствах бухгалтерського обліку та фінансової звітності за правилами Міжнарожних стандартів (*International financial reporting standards* - IFRS), які представляють собою певний набір норм та правил (стандартів, інтерпретацій), що регламентують порядок складання фінансової звітності. Перехід на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності має пряме відношення до розвитку інноваційної діяльності, оскільки дає можливість іноземним інвесторам зрозумілу для них інформацію про фінансовий стан економіки потенційних отримувачів інвестицій та дозволяє достовірно оцінювати можливі ризики інвестиційної діяльності. З боку вітчизняних підприємств перехід на Міжнародні стандарти обліку та звітності дозволяє на зовнішньому ринку

підвищити рівень досягнення позитивного результату в пошуках потенційного інвестора на зовнішньому ринку інвестицій.

Треба визнати, що необхідність переходу, у першу чергу великих вітчизняних підприємств на Міжнародні стандарти ведення обліку та складання звітності, була визнана державними інститутами та владними структурами нашої держави майже двадцять років потому, коли на конференції за участю провідних учених та бухгалтерів-практиків, що проводилася у 1993 р. за ініціативою Міністерства фінансів України, вперше було визнано об'єктивну необхідність запровадження норм та правил Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (далі – МСБО та ФЗ). Разом з тим внутрішні проблеми країни на той час не дали можливості забезпечити цілеспрямовану державну пітримку рішенням конференції з питань запровадження уніфікованих правил та стандартів у практичну діяльність господарюючих суб'єктів.

Поступово підприємства почали запроваджувати нові норми та правила у практичну діяльність. Це, можна сказати, перехід до нового етапу розвитку окремих секторів економіки країни. Переведення підприємств на ведення обліку та складання звітності відповідно до міжнародних стандартів сприяє виходу українських підприємств, компаній та банків на міжнародний рівень, подоланню кризи, а також залученню дешевих іноземних інвестицій та нових джерел фінансування.

Список використаних джерел:

1. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. – 648 с.
2. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд: [монографія] / Т.О. Каменська. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2010. – 499 с.
3. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: научный доклад / Г.Г. Кирейцев; ЖГТУ. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.

УДК 657.1

П.Т. САБЛУК, *д.е.н., професор, академік НААН України,*
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

ФУНКЦІЇ ОБЛІКУ У ВІДПОВІДНОСТІ ДО ВИМОГ ЧАСУ

Динамічний розвиток економічного життя кожної країни об'єктивно ставить перед всіма його складовими нові задачі для вирішення. В повній мірі це стосується і бухгалтерської діяльності. Якщо в недалекому минулому основними функціями обліку були контроль за збереженням соціалістичної власності і забезпечення необхідною інформацією тодішнього змісту діяльності органів управління, то в даний час, крім приведення цих функцій до сьогоднішніх вимог, в число пріоритетних висуваються функції сприяння

розвитку бізнесу, забезпечення ефективності виробництва на кожній ділянці ринкової діяльності, організації належного ринкового аграрного бізнесу. Природно, що забезпечення виконання цих функцій неможливе без спеціалістів з сучасним ринковим мисленням, які б не тільки фіксували статику господарських процесів, але й оцінювали їх з позиції динамічного розвитку, перспективи. І це, тим більше важливо, коли ставиться завдання децентралізації управління, перенесення центру ваги економічної діяльності в низинні ланки бізнесової діяльності. На цьому рівні організації виробництва і управління ним спеціалістів економічного профілю, крім бухгалтерів, практично немає. Значить, об'єктивно виникає потреба розширяти їхні функції, включаючи перегляд прав і обов'язків, рівня заробітку тощо.

Наприклад, супроводження банківських і касових операцій розрахунків з покупцями і постачальниками, по оплаті праці, по реалізації продукції – це функції фінансистів, а їх практично здійснюють бухгалтери. Тому вони не стільки обліковують ці господарські операції, а дають їм фінансову оцінку і тому їх краще кваліфікувати, як фінансистів-бухгалтерів. По цій аналогії оцінки вважаємо, що половина працівників бухгалтерії суб'єктів господарювання є фінансистами, а функції обліку є їх додатковим навантаженням.

При такому підході виправдним було б, щоб спеціалісти в такому статусі більше приділяли увагу фінансовому плануванню, контролю отриманих і використовуваних доходів. Адже, ненормальним явищем є той факт, що в системі економічної роботи на рівні підприємств ресурс землі, як актив, не є ціно- і прибутковоутворюючим фактором, із-за чого сільське господарство щорічно втрачає понад 100 млрд. гривень, так йому необхідних на оплату праці, формування матеріально-технічної бази. Або постійні дискусії навколо понять ринку землі. Якби спеціалісти фінансових і бухгалтерських служб взяли цей ресурс на бухгалтерський баланс, то ці дискусії уже б давно закінчилися. Радує лише те, що молоді науковці, посилаючись на праці незабутнього Г.Г. Кірейцева, мають намір вирішити цю проблему.

Необхідно, щоб спеціалісти економічного профілю негайно взялися за вирішення цієї проблеми і успіх буде гарантованим. Інакше, хто, крім фінансистів-бухгалтерів, дасть відповідь на питання: чи є ресурс землі ціно- і прибутковоутворюючим фактором, чи ні. Якби фінансисти роз'яснити селянам таке розуміння земельних відносин у ринкових умовах, вони б стали прихильниками ринку землі і ця проблема уже була б вирішена.

Реалізація соціальної функції обліку на рівні підприємства виводить на перший план соціальну відповідальність його діяльності. Мета господарської діяльності підприємства зміщується в бік від отримання прибутку до першочергового задоволення потреби суспільства в інформації. Такий підхід має особливе значення для підприємств аграрного сектору, оскільки саме вони спільно з органами місцевої влади несуть відповідальність за працевлаштування сільського населення та розвиток соціальної інфраструктури (дороги, дитячі садки, лікарні тощо).

Сьогодні свій практичний прояв соціальна функція обліку віднайшла у підготовці й оприлюдненні інтегрованої звітності, яка поєднує в собі елементи

як фінансової, так і нефінансової звітності підприємств. Нефінансові звіти дозволяють розкрити рівень соціальної відповідальності господарюючих суб'єктів, оскільки відображають економічну інформацію у розрізі не тільки економічних, але й екологічних та соціальних показників.

Застосування інтегрованої звітності вітчизняними аграрними підприємствами на сьогодні стримується низкою факторів, серед яких слід виділити проблему відсутності науково-обґрунтованих методик підготовки нефінансових звітів, які б враховували міжнародну практику вирішення цього питання та особливості вітчизняного інституційного середовища. Такі методики не тільки підлягають розробці, але й потребують розповсюдженню та обговоренню на зібраннях науково-професійної спільноти.

Впровадження інтегрованої звітності серед вітчизняних аграрних підприємств, невід'ємною складовою якої є соціальні показники, дозволить повною мірою забезпечити прояв соціальної функції і задовольнити запити суспільства на отримання інформації про соціальні аспекти господарської діяльності. Більше того, інтегровану звітність слід розглядати, як один із інструментів підвищення балансової вартості аграрного підприємства.

Підсумовуючи сказане, можна висловити надію на те, що учасники нинішньої конференції сприятимуть розвитку соціальної функції обліку, як і вирішенню багатьох інших питань економічної діяльності підприємств.

УДК 631.1:372.8

В.К. САВЧУК, *д.е.н., професор,*
завкафедри статистики та економічного аналізу,
Національний університет біоресурсів і природокористуванняУкраїни

ПОЛІПШЕННЯ АНАЛІТИЧНОЇ ПІДГОТОВКИ БУХГАЛТЕРІВ АГРАРНИХ ФОРМУВАНЬ

Розвиток вітчизняного аграрного сектору є на сьогодні пріоритетним оскільки він став чи не одним з основних бюджетоутворюючих секторів. Така ситуація зумовлює необхідність нарощування його економічного потенціалу, що потребує активізації всіх чинників розвитку: внутрішніх і зовнішніх, екстенсивних та інтенсивних, матеріальних і трудових, об'єктивних та суб'єктивних тощо. Важливим суб'єктом розвитку є фахівці з бухгалтерського обліку, які створюють основу інформаційного середовища для управлінського впливу на господарські процеси реальної економіки. Особливого значення набуває аналітична складова інформаційного середовища, яке повинно бути адекватне сучасним вимогам її динамічного розвитку, наростання ризику і невизначеності в реалізації стратегії розвитку суб'єктів господарювання, що зумовлює необхідність створення нової методології економічного аналізу для формування професійних знань з врахуванням сучасних викликів.

Критична оцінка змісту підручників, навчальних посібників та наукових праць з аналітичної тематики підтверджує, що економічний аналіз як напрям економічної науки і навчальна дисципліна не відповідає вимогам сучасного управління зокрема має такі недоліки:

- економічний аналіз не розглядається як система знань, які можуть забезпечити сприйняття і наукове розуміння єдності цілей і задач, розширення стратегічної зони господарювання, дотримання соціальних і екологічних пріоритетів, життєвих циклів товару і організації відтворювальних процесів; не використовується потенціал загальнонаукових і емпіричних прийомів дослідження, системного, функціонального, процесного, стратегічного і ситуаційного підходів тощо;

- процес аналізу в більшості ґрунтується на вивченні ретроспективи, недостатньо зорієнтований на моніторинг розвитку соціально-економічних та екологічних процесів і як наслідок – несвоєчасне виявлення причин відхилень цих процесів від заданих (бажаних) параметрів, особливо в центрах витрат і економічної відповідальності, а висновки з такого аналізу, як правило, не використовується для розробки і обґрунтування управлінських рішень;

- методологія аналізу не завжди враховує специфіку діяльності аграрних формувань в першу чергу: корпорацій, холдингів, публічних товариств, спільних підприємств, господарств населення тощо;

- методика економічного аналізу побудована без врахування вимог системно-функціонального підходу при оцінці та прогнозуванні діяльності суб'єктів господарювання і не враховує новітніх методів, які використовує передова світова практика дослідження економічних явищ і процесів;

- методичні прийоми і організаційні форми проведення аналітичної роботи в аграрних формуваннях із застосуванням комп'ютерних технологій та використання результатів аналізу для розробки і обґрунтування управлінських рішень - недосконалі;

У зв'язку з цим фахівці з бухгалтерського обліку крім збору, накопичення, обробки і передачі інформації про діяльність суб'єкта господарювання повинні:

- вміти обґрунтувати місію підприємства, мету і задачі, визначати їх пріоритети;

- бачити перспективу розвитку підприємства з урахуванням досягнутого рівня виробництва і реальних можливостей, повнішого задоволення запитів ринку;

- підпорядкувати цілі й функції підсистем (виробничих підрозділів і служб) задачам досягнення цілей системи (підприємства) в цілому;

- підтримувати збалансованість розвитку підприємства, при якому передбачається як єдиний процес – поліпшення виробничої діяльності, соціальний розвиток колективу, рівновагове природокористування, розширення стратегічної зони господарювання, підвищення конкурентного статусу тощо;

- створювати систему показників, індикаторів та критеріїв, які б найповніше характеризували нові суспільні явища і соціально-еколого-економічні процеси;

- систематизовувати причини зміни чинників розвитку підприємства для найповнішого їх вивчення і розробки механізмів зміни якісно-кількісних його параметрів і створення передумов для бажаних змін;

- підбирати методи, прийоми і методики, які б дозволяли з найменшими затратами часу і коштів високоякісно вивчати аналізований об'єкт як систему;

- формувати джерела даних, які б дозволяли досить повно і адекватно моделювати явища, процеси, результати і давали можливість об'єктивно і своєчасно оцінювати стан і передбачати майбутні зміни аналізованого об'єкта.

Однак, для поглиблення аналітичної підготовки бухгалтерів, недосить удосконалювати інформаційне середовище аналізу, необхідно поглиблювати його методологію, а саме розробляти з врахуванням викликів часу нові види аналізу, зокрема: мега-аналіз, що пов'язано з вивченням процесів глобалізації; макроаналіз – передумови ефективного реформування економіки держави; мезоаналіз – обґрунтування децентралізації управління регіонами; мікроаналіз, результати якого спрямовуються на продуману трансформацію діяльності суб'єктів господарювання та підвищення її результативності; фундаментальний, за результатами якого оцінюють і прогнозують фінансовий ринок; технічний – макроекономічне вивчення цінової кон'юнктури ринку; стратегічний, допомагає обґрунтовувати майбутній розвиток підприємства з врахуванням змін зовнішнього середовища; АВС-аналіз, що передбачає забезпечення користувачів інформацією в режимі реального часу; економіко-екологічний, за результатами якого оцінюють стан довкілля та потенційні можливості підприємства для виробництва екологічно-безпечної продукції; соціально-економічний допомагає оцінювати і прогнозувати рівень і якість життя; маркетинговий спрямований на оцінку і прогноз ринкових можливостей підприємства; економіко-правовий – за його результатами виявляють наслідки прийняття обґрунтованих (необґрунтованих) у правовому відношенні господарських рішень; інституційний – допомагає гармонізувати формальні й неформальні соціальні інститути; інвестиційний, за результатами якого оцінюють доцільність і ефективність інвестицій; фінансовий - покликаний допомагати використати переваги монетаризму для розвитку економіки; ситуаційний, спрямований на оцінку причин виникнення ситуацій і наслідків від несвоєчасного їх вирішення; процес ний допомагає обґрунтовувати управлінські рішення; нормативні, граничні й особливо позаграничні. Нова методологія аналізу бачиться як удосконалення методики названих та інших видів аналізу з подальшим синтезом найважливіших їх елементів і створення наукової дисципліни, яка б найбільшою мірою забезпечувала об'єктивну оцінку результатів господарювання і прийняття обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на динамічний, збалансований соціально-еколого-економічний розвиток аналізованих об'єктів.

Майбутня методологія економічного аналізу і специфіка розвитку аграрного виробництва, зокрема, участь у ньому таких біологічних факторів, як земля, флора і фауна, зумовлюють особливість дидактичного підходу до вивчення цієї дисципліни, який передбачає створення навчальних програм з дисципліни Теорія економічного аналізу, Аналіз діяльності аграрних формувань, наповнивши їх новим змістом і таким матеріалом, вивчення якого дає можливість формувати необхідні сьогодні й в перспективі професійні знання на прикладному, фундаментальному і пріоритетному рівнях, що створить основу для набуття навичок, які дадуть змогу бухгалтеру найкращим чином реалізувати власну модель професійної діяльності й бути запитаним на висококонкурентному ринку праці.

УДК 336:005:337.35

Г.О. СКРИПНИК, *к.е.н.,*
доцент кафедри фінансів і кредиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

ЕВОЛЮЦІЯ ПОГЛЯДІВ ЩОДО ПРОФЕСІЙНИХ ЯКОСТЕЙ ФІНАНСОВОГО МЕНЕДЖЕРА

Ринкові умови господарювання вимагають перегляду і удосконалення принципів управління, тому що старі перестають "працювати" в умовах підприємницьких структур. На сьогоднішній день в принципах управління головна увага приділяється людському або соціальному аспекту управління: менеджмент спрямовується на людину, на те, щоб робити людей здатними до спільних дій, робити їх зусилля більш ефективними; менеджмент невід'ємний від культури, ґрунтується на чесності і довірі до людей; менеджмент формує комунікації між людьми і визначає індивідуальний внесок кожного працюючого в загальний результат; етика в бізнесі – це золоте правило менеджменту.

Особливу роль в процесі розвитку принципів управління відіграли роботи засновників менеджменту Ф. Тейлора і А. Файоля. Ф. Тейлор в 1911 році видав свою книгу «Принципи наукового управління», яка започаткувала цілу серію наукових досліджень і робіт, присвячених визначенню і формулюванню принципів менеджменту. До них належать: необхідність розподілу праці, виміру праці, розподіл і конкретний опис завдань, правил і виробничих завдань, створення програм стимулювання, виділення праці як індивідуальної діяльності, використання мотивації, визначення ролі індивідуальних здібностей, визначення ролі менеджменту, ролі профспілок, розвиток управлінської науки.

На особливу увагу заслуговують сформовані засновником класичної школи А. Файолем універсальні принципи управління, які, на його думку, є методами досягнення ефективності будь-якої системи управління. У своїх роботах А. Файоль визначив 14 основних принципів управління, в той же час, вказуючи на те, що кількість їх може бути необмеженою. Ось ці принципи: розподіл праці; влада і відповідальність; дисципліна; єдність розпорядництва; єдність керівництва; підпорядкованість індивідуальних інтересів загально організаційним; винагородження персоналу; централізація; ієрархія; порядок – матеріальний; справедливість; постійність складу персоналу; ініціатива; єдність персоналу [3] .

У нашій країні ідеї наукового управління в умовах нового суспільства знайшли своє відображення в працях О. Богданова, М. Вітке, О. Гастева, О. Єрманського, Є. Розміровича та інших. Ними були розроблені принципи управління соціалістичним виробництвом.

Вищезазначені принципи управління - це певні вимоги, правила, що висуваються до дій людей, а також норми поведінки органів управління і керівників. Принципи встановлюють вимоги до організації процесу управління і діалектично пов'язані з методами і цілями управління.

Достатньо цікавою є еволюція вимог до керівників. Так, Ф. Тейлор, один з фундаторів науки управління, найважливішими рисами вважав такі: розум, освіта, спеціальні і технічні знання, фізична спритність чи сила, такт, енергія, рішучість, чесність, розсудливість і здоровий глузд, міцне здоров'я [3].

В свою чергу, А. Файоль так визначає вимоги до керівника: «Перша вимога, якій повинен задовольняти голова великого підприємства, – бути хорошим адміністратором, тобто бути здатним передбачувати, організовувати, узгоджувати і контролювати. Друга умова полягає в тому, щоб голова підприємства був компетентним у спеціальній технічній функції, властивій даному підприємству» [1].

Інші якості і знання, які бажано було б бачити в усіх керівників підприємств, такі:

1) здоров'я і фізична сила;

2) інтелігентність і розумова сила;

3) моральні якості: розсудлива воля, тверда й наполеглива енергія, сміливість, почуття відповідальності; почуття обов'язку і піклування про загальний інтерес;

4) високий рівень загальної культури;

5) загальне уявлення про всі найбільш суттєві функції фірми.

Менеджер – це керівник або управляючий, що займає постійну посаду і має повноваження в галузі прийняття рішень по конкретних видах діяльності підприємства, що функціонує в ринкових умовах. Термін «менеджер» застосовується до: організатора конкретних видів робіт в межах окремих підрозділів і програмно-цільових груп; керівника підприємства в цілому або його підрозділу; керівника по відношенню до підлеглих; адміністратора будь-якого рівня.

Специфіка управлінської праці і різноманітність управлінських функцій обумовлюють особливі вимоги, які висуваються до менеджерів.

На сьогоднішній день, з урахуванням того, що організація це відкрита система і її функціонування залежить не тільки від внутрішніх, але і від зовнішніх факторів, змінились і погляди на діяльність керівника і критерії її оцінки. До найбільш важливих вимог до менеджерів будь-якого рівня належать: професійна компетентність; наявність загальної підготовки в галузі менеджменту; знання техніки і технології виробництва в своїй галузі; знання з теорії економіки і права, психології і педагогіки; володіння навичками адміністрування; почуття нового, здібності до передбачень; організаторські якості; особиста організованість; вміння управляти людьми; особисті якості: розум, енергійність, впертість в досягненні мети; принциповість і рішучість; чесність і справедливість; вимогливість до себе та інших; уміння поважати підлеглих і рахуватись з їх точкою зору, почуття відповідальності.

У сучасній західній літературі продовжують обговорювати це питання. На сьогоднішній день особливу роль починає відігравати вміння менеджера працювати в команді і приймати рішення в умовах ризику і невизначеності.

Відомо, що розвиток світового менеджменту в XX сторіччі проходив ряд стадій, разом з якими змінювались і представники тих чи інших управлінських професій.

Спочатку вищі управлінські позиції і лідируюче положення в розробці проблем управління займали інженери, потім - економісти і фінансисти, пізніше – юристи, а на сучасному етапі на зміну приходять представники з структур кадрового менеджменту, так звані, персоналознавці. Це має певний вплив на процес і систему підготовки менеджерів. На сьогоднішній день сформувалися три системи освіти і підготовки менеджерів: американська, японська і європейська. Разом з тим, менеджмент, як професія і галузь науки, стає інтернаціональним, тому процес підготовки менеджерів в різних країнах значно зближується як за методами, так і за змістом.

Сьогодні в Україні також існує чотири ступеня освіти: молодший спеціаліст (технікуми, коледжі), бакалавр (чотири-три роки вищого навчального закладу), спеціаліст (вуз), магістр (звання присуджується по закінченні деяких вищих навчальних закладів; в окремих вузах магістром можна стати, отримавши післядипломну освіту). Функціонує ціла мережа як державних, так і приватних навчальних закладів, що мають достатньо високий рівень акредитації.

Другу вищу освіту менеджера (післядипломну) можна отримати в багатьох вузах. За кордоном цим займаються самостійні бізнес-школи і бізнес-школи при вищих навчальних закладах. І в них, і в нас в багатьох випадках видаються дипломи магістра ділового адміністрування (за кордоном – МДА). МДА – специфічна програма підготовки професійних менеджерів, за якою готують управлінську еліту. Першою в Україні бізнес-школою, що спеціалізується на підготовці менеджерів є, створений в 1990 році в Києві, Міжнародний інститут менеджменту (МІМ).

Крім того, як за кордоном, так і в Україні широко розвинута система перепідготовки і підвищення ділової кваліфікації. Наприклад, в США це короткотермінові курси при школах бізнесу, вечірні курси, внутріфірмові курси, центри підвищення кваліфікації при коледжах, університетах, перепідготовка на базі довготривалих угод між фірмами та університетами, перепідготовка на робочому місці, вечірня школа Американського інституту світової торгівлі, Американська асоціація менеджменту. Аналогічна система існує і в нашій країні.

Лауреат Нобелівської премії Мілтон Фрідман підкреслював, що роль бізнесу в суспільстві полягає у використанні енергії підприємців, менеджерів, інших працівників, а також ресурсів у діяльності, яка направлена на збільшення прибутку, за виконання правил гри (законодавчих актів, чесного слова тощо) та участі у відкритій конкурентній боротьбі без обману та шахрайства. Крім здійснення безпосередньої виробничо-господарської діяльності перед підприємцями та менеджерами постають проблеми соціальної відповідальності та соціальної етики. Кожна організація використовує у своїй діяльності матеріальні, фінансові та трудові ресурси держави і тому несе відповідальність перед суспільством. Саме з цих причин вона повинна спрямовувати частину своїх доходів та зусиль на благо і вдосконалення суспільства (різноманітними соціальними шляхами) [2].

Отже, класичні, універсальні принципи менеджменту необхідно доповнити більш сучасними, а саме: лояльність до працівників; відповідальність, як обов'язкова умова успішного менеджменту; комунікації, що проходять через всю організацію знизу вверх, зверху вниз, по горизонталі; атмосфера в організації повинна сприяти розкриттю здібностей працівника; обов'язковою умовою є встановлення частки участі кожного працівника в загальних результатах; своєчасність реакції на зміни в оточуючому середовищі; методи роботи з людьми повинні забезпечувати їх задоволеність роботою; безпосередня участь в роботі групи на всіх етапах, як умова узгодженої роботи; вміння слухати всіх, з ким стикається в своїй роботі менеджер: споживачів, постачальників, виконавців, керівників; етика бізнесу; чесність і довіра до людей; опора на фундаментальні основи менеджменту: якість, витрати, сервіс, нововведення, контроль ресурсів, персонал; чітка уява про те, якою повинна бути організація; якість особистої роботи і її постійне вдосконалення.

Список використаних джерел:

1. Анри Файоль. Общее и промышленное управление. Перевод на русский язык: Б.В. Бабина-Кореня. – М.: 1923 [Электронный ресурс] // Центр гуманитарных технологий. – Режым доступа: http://gtmarket.ru/laboratory/basis/5783.
2. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. – М.: Дело, 1996. – 704 с.
3. Хміль Ф. Основи менеджменту: підручник. – 2-ге вид., випр., доп. – К.: Академвидав, 2007. – 576 с.

УДК 657.15

І.М. ТКАЧУК, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

КРЕАТИВНІСТЬ ЯК ЧИННИК СУЧАСНОЇ ПРОФЕСІЙНОСТІ БУХГАЛТЕРА

У XXI столітті креативне мислення – це важлива складова професійного успіху фахівця. Креативність працівників стає основною внутрішньою перевагою і ефективним інструментом для досягнення цілей, а кожен керівник хоче бачити на підприємстві персонал, який наповнений неординарними ідеями і може приймати нестандартні рішення. Відповідно, у сьогоденні зростає потреба в працівниках з нестандартним мисленням, здатних орієнтуватися у швидкоплинній інформації та мінливих соціально-економічних умовах, готових проявляти творчий підхід при оцінці ситуацій і пошуку оптимальних рішень.

Креативне мислення має цінність у всіх динамічних життєвих напрямах, де розвинена конкуренція, адже креативність розглядається як складова професійної компетенції працівника. Зокрема, Дружиніним В.Н. та Хазратовою Н.В. відмічено, що креативна особистість має: високий потенціал; внутрішній ресурс; здатність до конструктивного, нестандартного мислення; усвідомленню й розвитку свого досвіду [2]. А з точки зору Дяченко О.Д.,

креативність виявляється у швидкості, гнучкості, точності, оригінальності мислення. Креативна особистість здатна бути учасником, суб'єктом процесу змін, відмовитись від фіксованого уявлення про стан речей та подій, тим самим створюючи умови для всебічного виявлення та реалізації своїх можливостей [3].

Мала Н.Т. підкреслює, що у сучасних умовах креативність й її фактори є детермінантами успішної управлінської діяльності, оскільки сприяють швидкому прийняттю рішень, розробки оригінальних стратегій, впровадження інновацій та реалізації інших важливих управлінських функцій [4].

Дж. Гілфорд характеризує креативність шістьма основними параметрами:

1) здатністю до *виявлення й формулювання проблем*;

2) здатністю до *генерування великої кількості ідей*;

3) *гнучкістю* – здатністю до продукування найрізноманітніших думок;

4) *оригінальністю* – здатністю відповідати на подразники нестандартним способом;

5) здатністю *вдосконалювати об'єкт* сприймання, додаючи певні деталі;

6) здатністю *розв'язувати проблеми* шляхом реалізації відповідних аналітико-синтетичних операцій [1].

Узагальнюючи вище зазначене, можна стверджувати, що креативність як чинник сучасної професійності бухгалтера – це здатність створювати і знаходити нові оригінальні ідеї, відхиляючись від прийнятих схем мислення успішно вирішувати завдання нестандартним чином, це бачення проблем під іншим кутом та їх вирішення унікальним способом. Використовувати свої креативні здібності бухгалтеру можна не тільки для створення нових цікавих ідей, а й для самовдосконалення.

Фурман А.В. і Шандрук С.К. визначають професійну креативність як невід'ємну складову професійної діяльності, що трактується як здатність трансформувати фахівцями засвоєний досвід навчально-професійної діяльності, у ході якого майбутній фахівець здатний відтворити і творчо реформувати продукт праці, стаючи активним суб'єктом [6].

Дружинін В.Н. і Хазратова Н.В. зауважують, що креативна особистість – це особистість ладна змінюватися, відмовитися від стереотипів, вона знаходить оригінальні рішення складних проблем, а також вона більше приваблива в спілкуванні – це пов'язане з її відкритістю новому досвіду [2]. З точки зору Маслоу А., однією з характеристик креативної особистості виступає самосприйняття й особистісне зростання [5].

І так, креативність – слово, яке сьогодні у багатьох на вустах, адже його можна зустріти як особисту характеристику, в більшості резюме претендентів на професію бухгалтера. Тобто, професійність бухгалтера визначається не лише базовими знаннями та вміннями, а й ціннісними орієнтаціями фахівця, мотивами його діяльності, стилем взаємин з людьми, з якими він працює, його загальною культурою та здатністю до розвитку свого професійного потенціалу.

Креативність вкрай необхідна фахівцю з обліку у вирішенні професійних завдань, як здатність до конструктивного нестандартного мислення і поведінки, а також до усвідомлення та розвитку професійного досвіду. Тобто, у професійній діяльності бухгалтера, крім спеціалізованих навиків та

професійного досвіду, також важливу роль відіграє креативність, яка багато в чому визначає його успішність як фахівця та сприяє особистісному зростанню.

Якісна реалізація бухгалтером спеціальних професійних завдань та професійного зростання неможливі без розвитку креативності. Креативні бухгалтери характеризуються вмінням шукати оптимальні та оригінальні шляхи вирішення завдань і гнучко підходити до будь-якої ситуації, бажанням неформально підходити до виконання обов'язків, щоб оптимізувати роботу.

Отже, креативність бухгалтера характеризується готовністю змінюватися, знаходити оригінальні рішення складних проблем, а також високим професіоналізмом, який пов'язаний з особистісним зростанням та відкритістю новому досвіду.

Список використаних джерел:

1. Дружинин В.Н. Психология общих способностей / В.Н. Дружинин – СПб.: Питер, 1999. – 356 с.
2. Дружинин В.Н. Экспериментальное иследование формирующего действия микросреды на креативность / В.Н. Дружинин, Н.В. Хазратова // Психологічний часопис. – 1994. – № 4. – С. 48-52
3. Дяченко О.Д. Креативність як фактор підвищення якості освіти / О.Д. Дяченко // Вісник СевНТУ: зб. наук. пр. Серія: Педагогіка. – Вип. 127/2012. – Севастополь, 2012. – С. 139-141.
4. Мала Н.Т. Креативність як складова ефективного управління / Н.Т. Мала [Електроний ресурс]. – Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12412/1/004_Kreativn%D1%96st%20jak%20sk_18_23_704.pdf.
5. Маслоу А. Самоактуализирующаяся личность // Психология личности. Под ред. Ю.Б. Гиппенрейтера, А.А. Пузырея. М., 1985. – 363 с.
6. Фурман А.В. Психологічні особливості розвитку професійної креативності майбутніх фахівців соціогуманітарного профілю / А.В. Фурман, С.К. Шандрук [Електроний ресурс]. – Режим доступу: http://ir.nmu.org.ua/bitstream/handle/123456789/2688/%D1%82%D0%BE%D0%BC1_p032-036.pdf?sequence=1&isAllowed=y

УДК 658.5

О.Ф. ТОМЧУК, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку та аналізу,
Вінницький національний аграрний університет

В.В. ТОМЧУК, *к.е.н.,*
асистент кафедри організації обліку та звітності
Вінницький національний аграрний університет

УПРАВЛІНСЬКІ РІШЕННЯ ТА ЇХ АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Вивчення управлінських рішень у контексті аналітичного забезпечення управління спрямовано на посилення їх обґрунтованості, раціональності, комплексності, оптимальності, оперативності та об'єктивності. З цією метою

здійснюється збір, накопичення, обробка, систематизація та узагальнення інформації, яка у вигляді аналітичних показників доводиться до суб'єктів управління. Для цього людиною розроблені системи обліку, аналізу та контролю, ефективне використання яких забезпечує покращення рівня кореляції управлінських рішень з об'єктивними умовами їх прийняття.

Спробу дослідити управлінські рішення з позиції чинників, які впливають на їх прийняття здійснив Д. Дерлоу [1, с. 33]. Він зазначає, що ефективне прийняття управлінських рішень базується на балансі трьох елементів: логіки, інтуїції, досвіду. Кожен з яких окремо важливий для формулювання висновків.

Такий підхід потребує подальшого розвитку. Адже прийняття управлінських рішень лише на основі інтуїції, досвіду й логіки в умовах невизначеності, ризику та динамічних змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі є не виправданим. Зазначені вище три елементи є важливими в процесі прийняття управлінських рішень, але застосування лише їх обумовлює скоріше суб'єктивність даного процесу ніж забезпечення його об'єктивності. Покращення рівня останньої досягається шляхом використання аналітичного забезпечення. Адже досвід, логіка та інтуїція є результатом процесу пізнання, основним елементом якого є аналіз, який і формує аналітичне забезпечення, виходячи з існуючої інформаційної бази. Тому наявність аналітичного забезпечення щодо конкретної проблеми / ситуації / задачі, на яку направлене управлінське рішення, створює умови для зосередження досвіду, логіки та інтуїції в необхідному напрямі.

Відсутність аналітичного забезпечення створює ситуацію, коли управлінське рішення обґрунтовується лише рівнем особистих знань, досвіду та вмінь управлінця і являє собою суб'єктивний вибір альтернативи із загальної множини можливих. Використання ж у процесі прийняття управлінських рішень аналітичного забезпечення, по-перше, зменшує кількість альтернативних варіантів, на виборі яких зосереджується управлінець, а по-друге, дозволяє врахувати реально існуючі можливості, умови та закономірності, що позитивно відображається на рівні об'єктивності управлінських рішень [3].

Відтак пропонуємо під управлінським рішенням розуміти вольове, раціонально виважене, на основі логіки, досвіду, інтуїції та аналітичного забезпечення, виявлення позиції однієї особи чи колективу в цілому, у рамках наданих їм повноважень і компетенції, щодо вибору із наявних варіантів вирішення задачі найоптимальнішого сценарію розвитку керованої системи.

Таке трактування терміну «управлінське рішення», по-перше, враховує основні характеристики, які виділялися вченими в їхніх визначеннях даного поняття, а по-друге, пов'язує їх з аналітичним забезпеченням управління, що є важливим моментом у контексті покращення ефективності менеджменту.

Так для забезпечення оптимальності у процесі прийняття управлінських рішень необхідно мати інформацію як про наявні альтернативи, так і про можливі наслідки їх реалізації.

Своєчасність управлінських рішень досягається за допомогою постійної та системної аналітичної обробки інформації, яка дає можливість оперативно

виявляти негативні чи позитивні тенденції в діяльності підприємств, можливі їх наслідки та чинники, які на них впливають.

Дотримання комплексності стає можливим при використанні різновекторного спектру інформації, яка у вигляді аналітичних показників всебічного характеризує проблему / ситуацію / задачу.

Наукова обґрунтованість передбачає застосування аналітичного інструментарію з метою доведення вірності управлінських рішень.

Забезпечення об'єктивності реалізується шляхом врахування існуючих закономірностей та взаємозв'язків, які не залежать від суб'єкта прийняття управлінського рішення. Вони доводяться до управлінця у вигляді аналітичного забезпечення.

Варто відмітити, що чотири з п'яти вимог, на які аналітичне забезпечення має прямий вплив, відзначені більшістю науковців як основні. Це дає можливість стверджувати, що від них в першу чергу залежить якість управлінських рішень. А їх дотримання повинно реалізуватися через результативне аналітичне забезпечення управління.

Вивчення класифікації управлінських рішень дозволило виділити наступні ознаки, які мають важливе значення для аналітичного забезпечення управління: цілі підприємства, умови прийняття та ймовірність результатів, ступінь ефективності, спосіб обґрунтування, альтернативність, об'єкти, часовий горизонт, зміст, рівень прийняття, кількість критеріїв відбору [2].

Розглядаючи дану класифікацію крізь призму аналітичного забезпечення слід відзначити, що для обґрунтування стратегічних управлінських рішень необхідне збалансоване вивчення внутрішніх ресурсів підприємств та оцінка стану і тенденцій розвитку зовнішніх умов господарювання. Інформаційна база аналітичних процедур в такому випадку повинна орієнтуватися на перспективу, використовуючи скоріше інформацію про можливі майбутні події, ніж ретроспективну інформацію з минулого. Тактичні ж рішення вимагають оперативного та своєчасного інформування менеджменту щодо реального стану ситуації з метою його покращення.

У залежності від умов прийняття та ймовірності результатів управлінські рішення поділяють на прийняті в умовах ризику, визначеності та невизначеності. Відповідно до даної класифікації, перед аналітичним забезпеченням управління ставляться різні вимоги. Так, приймаючи управлінські рішення в умовах визначеності аналітичне забезпечення повинно характеризуватися детермінованістю, тоді, як за умов ризику та невизначеності його результативність в значній мірі залежить від вірності оцінки іморівності настання тих чи інших подій і наслідків.

За класифікаційною ознакою ступінь ефективності управлінські рішення проділяють на оптимальні та раціональні. Поряд з цим, терміни оптимальні та раціональні не є взаємовиключаючими. Адже раціональні управлінські рішення можуть бути оптимальними, і навпаки. Виходячи з цього пропонуємо класифікувати за вищенаведеною ознакою управлінські рішення на ефективні (результативні) та неефективні (не результативні). До ефективних слід віднести управлінські рішення, які дозволяють і забезпечують досягнення визначеної

мети. Неефективними рішеннями є ті, реалізація яких не призводить до вирішення поставленої задачі.

Дана класифікація має важливе значення для оцінки якості аналітичного забезпечення управлінських рішень. Адже, результативність аналітичного забезпечення відображається через ефективність управлінських рішень.

За альтернативністю управлінські рішення поділяють на безальтернативні, багатоваріантні та інноваційні.

З позиції аналітичного забезпечення слід відзначити, що існування відносно безальтернативних рішень обумовлюється обґрунтуванням невірності інших варіантів рішень, що досягається шляхом відповідного інформаційного забезпечення, яке формується за результатами аналітичних процедур.

По відношенню до об'єктів управлінські рішення поділяють на фінансові, виробничі, кадрові тощо. Кожен із зазначених видів рішень потребує різного аналітичного забезпечення [3].

В залежності від видів управлінських рішень, які виділяються в межах сільськогосподарських підприємств, за ознакою «рівні прийняття», інформаційна база аналітичного забезпечення буде характеризуватися різним рівнем деталізації.

Відповідно до ознаки кількість критеріїв відбору управлінські рішення поділяють на багатокритеріальні та однокритеріальні. Дана класифікація визначає необхідний рівень комплексності аналітичного забезпечення управлінських рішень.

Таким чином, у процесі дослідження було також виявлено відсутність досить вагомої ознаки класифікації управлінських рішень – за рівнем аналітичного забезпечення. Адже аналітичне забезпечення управління відіграє дуже важливе значення як для формування самих рішень, так і для дотримання вимог, які висуваються до них. Враховуючи це пропонуємо ввести нову класифікаційну ознаку – «рівень аналітичного забезпечення», відповідно до якої управлінські рішення будуть поділятися на обґрунтовані та необґрунтовані. При чому, обґрунтованими є рішення, які спираються на різнобічну інформацію як фінансового, так і не фінансового характеру, і реалізація яких забезпечує досягнення означеної мети. Необґрунтованими рішеннями є такі – при розробці яких використовується недостатньо цілісне інформаційне забезпечення, що призводить до неповного виконання управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Дерлоу Д. Ключові управлінські рішення. Технологія прийняття рішень: Пер. з англ. / Д. Дерлоу – К.: Всеувито, Наукова думка, 2001. – 242 с. – (сер. Усе про менеджмент).
2. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник / Є.В. Мних. – К.: Знання, 2011. – 630 с.
3. Мискін Ю.І. Особливості системи прийняття управлінських рішень / Ю.І. Мискін // Фінансове забезпечення економічного розвитку держави в умовах інтеграційних процесів: міжнародна наук.-практ. конф., 11 – 12 квітня 2007 р.: тези доп. – Ірпінь, 2007. – С. 402-406.

УДК 378:657

Л.В.ЧИЖЕВСЬКА, *д.е.н.,*
професор кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний технологічний університет

ПІДГОТОВКА БУХГАЛЕТРСЬКИХ КАДРІВ: ПРАКСЕОЛОГІЧНЙИ ВИМІР

На це дослідження мене надихнув Григорій Герасимович, коли він виступав у ролі модератора Всеукраїнської відкритої наукової дискусії «Система рахунків в управлінні економікою: відповідь науковців на виклики часу» і звернувся з пропозицією висловити свою точку зору на дану проблему. Григорій Герасимович підкреслював, що облік, в першу чергу, інтелектуальна діяльність і тому надавав великого значення статусу і компетентності бухгалтерів. Нижче наведені тези, які були підготовлені до цієї дискусії, з подякою Вчителю.

Заголовки в зарубіжних бухгалтерських часописах останніх років в рубриках, присвячених бухгалтерській освіті, мають драматичний відтінок: «Бухгалтерська освіта на роздоріжжі», «Чи буде затребуваною бухгалтерська освіта в майбутньому?», «Якісна освіта - це подорож, а не пункт призначення», «Яким повинно бути наступне покоління бухгалтерів?», «Університет в руїнах».

Праксеологія в широкому сенсі – це наука про діяльність людей, яка, у свою чергу, є використанням людиною засобів для досягнення цілей в конкретних обставинах і при певному стані знань про світ. Цей термін ввели в широке використання такі автори, як А. Еспінас в книзі Les Origines de la Technogi (Виникнення технології) (1897), Л. Мізес в праці «Людська діяльність» (1949), Т. Котарбинський –«Трактат о хорошей работе» (1953).

При праксеологічному підході особливе значення приділяється вмінням, що дозволяють результативно діяти в нових, невизначених, проблемних ситуаціях. Відповідно, метою підготовки фахівців з обліку є формування компетентних професійних бухгалтерів, здатних упродовж усього свого життя робити позитивний внесок у розвиток бухгалтерської професії та суспільства, у якому вони живуть і працюють. З огляду на дедалі більші зміни, з якими стикаються бухгалтери, надзвичайно важливо, щоб вони розвивали і постійно підтримували прагнення вчитися, підтримувати свою професійну компетентність.

Рівні нововведень в бухгалтерській освіті при праксеологічному підході повинні стосуватись наступних позицій:

- Структурні елементи бухгалтерської освіти: нововведення в завданнях, в змісті бухгалтерської освіти, в методах, в прийомах, в технологіях навчання, в засобах навчання і освіти, в контролі та оцінці результатів.
- Суб'єкти освіти: у сфері розвитку їх компетентностей в області бухгалтерського обліку, субкультура викладача
- Функціональні можливості: електронні інформаційно-консалтингові системи, ситуаційно-імітаційне моделювання, інтерактивні навчально-тренувальні практикуми, незалежні системи тестування та ін.
- Масштабність поширення: в діяльність кількох навчальних закладів.

Базисним нововведенням є затвердження креативного підходу в бухгалтерській освіті, що робить наголос не на запам'ятовування нормативного обсягу знань в області бухгалтерського обліку і засвоєння навичок, а на розвиток творчих здібностей тих, хто навчається, уміння орієнтуватися в умовах, що швидко міняються, і знаходити нестандартні рішення нових проблем, що пропонує сучасний бізнес.

Праксеологічний підхід передбачає володіння прийомами самопізнання, вміння орієнтуватися в складних ситуаціях, пов'язаних з недостатністю інформації, володіння основними прийомами професійної майстерності і стратегіями діяльності в професійній сфері.

Досвід впровадження таких підходів при пілготовці економістів вже реалізовано в Junior Achievement (JA). Ця організація створена 1919 р. і діє в 112-ти країнах світу, є однією з найбільших міжнародних некомерційних асоціацій. Основною метою організації є розвиток і розповсюдження програм навчання школярів і молоді, що вивчає основи економіки і підприємництва через партнерство між бізнесом і освітою відповідно до принципів і стандартів міжнародного освітнього руху Junior Achievement.

Партнерство між бізнесом і освітою забезпечує створення і розвиток системи безперервного навчання, спрямованого на засвоєння економічного мислення і моделей успішної професійної діяльності.

УДК 338.984

М.Д. ЯКОВЕНКО,
вице-президент НП СРО «Национальный институт профессиональных бухгалтеров, финансовых менеджеров и экономистов», г. Самара, Россия

ПРОБЛЕМЫ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ ИНВЕСТИЦИОННЫХ РЕШЕНИЙ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ НА ПРИМЕРЕ САМАРСКОЙ ОБЛАСТИ

Проблемы принятия долгосрочных управленческих решений по капиталовложениям сегодня в Российской Федерации стоит особенно актуально. Нестабильная экономика нашего государства заставляет принимать максимально взвешенные и наименее рисковые управленческие решения в области инвестиций. Зачастую решения принимаются в условиях, когда имеется ряд альтернативных или взаимно независимых проектов. Следовательно, необходимо сделать выбор одного или нескольких проектов. Очевидно, что критериев для определения лучшего из вариантов может быть несколько, а вероятность того, что какой-то один проект будет предпочтительнее других по всем критериям, как правило, стремится к нулю.

В настоящей работе автором рассмотрена проблема в области планирования инвестиций в области сельского хозяйства в РФ и Самарской области в частности.

В Самарской области сегодня реализуются десятки проектов, с различным объемом инвестиций – от 300 тыс. рублей до 12 млрд. рублей [1].

Трудности РФ, связанные с низкими ценами на энергоносители, а также объявленные эмбарго диктуют необходимость в срочном порядке переориентировать национальную экономику на потребление отечественных продуктов агропромышленного комплекса.

Для решения этой проблемы необходимы большие капиталовложения и стимуляция деловой активности в этой области как крупного и среднего, так и малого бизнеса. При этом как показывает опыт наиболее развитых стран мира, доля малого бизнеса в ВВП должна превышать 50 %, тогда как в России этот показатель едва ли доходит до 10 % [2].

Нынешняя экономическая ситуация в РФ требует от инвесторов принятия наиболее взвешенных решений, одобрения лишь тех проектов, которые максимально просчитаны. В то же время инвестици онные проекты редко учитывают возможные негативные последствия для предприятия в виде штрафов надзорных органов и административного приостановления деятельности.

Учитывая, стремительно изменяющееся законодательство в области сельского хозяйства, в том числе из-за создания единых стандартов для сельхозпроизводителей в рамках Таможенного союза, вопрос о санкциях особенно актуален, поскольку на практике далеко не каждый работник этой сферы способен уследить за соответствующими преобразованиями.

Помимо стандартов работы, непрерывно обновляется и ужесточается административное законодательство – размер среднего штрафа для юридических лиц с 2010 года увеличен более чем в 7 раз (с 31,4 до 200 тыс. руб.).

При этом, как следует из официальных данных Управления Россельхознадзора по Самарской области объем плановых проверок хозяйствующих субъектов в 2015 году увеличен по сравнению с предыдущим годом почти в 1,5 раза [3].

Таким образом, увеличивающийся надзор за деятельностью сельхозпроизводителей, а также возрастающая ответственность заставляют адекватно реагировать и бизнес-сообщество. Во-первых, в таких условиях необходимо более тщательное планирование инвестиционных проектов, исключающее нарушение действующего законодательства. Во-вторых, для исключения элемента неожиданности в случае наложения штрафа, стоит рассматривать вопрос о предварительном включении соответствующих расходов в инвестиционный проект. В-третьих, инвестиционный проект должен предусматривать ответственность конкретных исполнителей. Причем речь идет, как о технических сотрудниках так и финансовых менеджерах, ответственных перед собственником денежных средств.

Список использованных источников:

1. Инвестпроекты: http://mcx.samregion.ru/mainmenu/inv/.
2. Сабликова М.С. Малый бизнес в России и за рубежом / М.С. Сабликова // Материалы IV Междунар. конф. «Студенческий научный форум» 2012.
3. Управление Россельхознадзора по Самарской обл. http://mcx-samara.ru.

Зміна пріоритетів розвитку фінансової та облікової науки в XXI столітті

УДК368.01

М.М. АЛЕКСАНДРОВА, *к.е.н. доцент,*
доцент кафедри фінансів і кредиту,
Житомирський державний технологічний університет

А.І. ДОМАНЧУК, *викладач,*
Житомирський торговельно-економічний коледж

СУЧАСНІ НАПРЯМИ УЗГОДЖЕННЯ ІНТЕРЕСІВ ГОЛОВНИХ УЧАСНИКІВ СТРАХОВОГО ПРОЦЕСУ

Страхування було та нині й залишається однією із пріоритетних складових економіки країни. В основі страхування, як галузі економічної діяльності, як виду бізнесу та виду економічних відносин, безперечно, лежать страхові відносини. А ключовим поняттям неоднозначних страхових відносин є страховий інтерес, який має декілька напрямків прояву: економічний інтерес страховика (мікрорівень), економічний інтерес держави (макрорівень) та майновий інтерес страхувальника.

Суперечливість інтересів головних суб'єктів страхування мали місце завжди та в сучасних умовах їх напруженість невпинно зростає, тому вони потребують більш досконалих напрямків та інструментів їх узгодження. Оскільки саме від цього, певною мірою, залежить ефективність страхових відносин.

Узгодження інтересів головних страхових суб'єктів можна визначити як процес усунення економічних суперечностей між учасниками страхових відносин. В науковій літературі поняття "узгодження" використовують для характеристики різного рівня досягнення односпрямованості інтересів партнерів [3]. Неузгодження інтересів між страховиками і страхувальниками виникає через багато факторів, у тому числі через проблемність виплат страхових відшкодувань, недобросовісність страхувальників та співвідношення "ціна – якість" страхових послуг. Вирішення економічних протиріч між суб'єктами ринку страхових послуг можливо шляхом погодження їхніх інтересів.

Розробка механізму погодження інтересів є основою мотивації економічної поведінки суб'єктів страхового ринку. Механізм погодження економічних інтересів суб'єктів страхового ринку формується в умовах динамічного розвитку кон'юнктури ринку, мінливості маркетингового середовища, в результаті чого способи, та інструменти погодження інтересів повинні постійно корегуватися. Тому в сучасній системі інструментів погодження інтересів суб'єктів страхового ринку ми виділяємо такі напрями:

1) інструменти прямого погодження: законодавчі акти, державні гарантії, договір страхування, тарифна політика;

2) інструменти непрямого погодження: податкова та інвестиційна політика;

3) інструменти інформаційного узгодження (рис. 1).

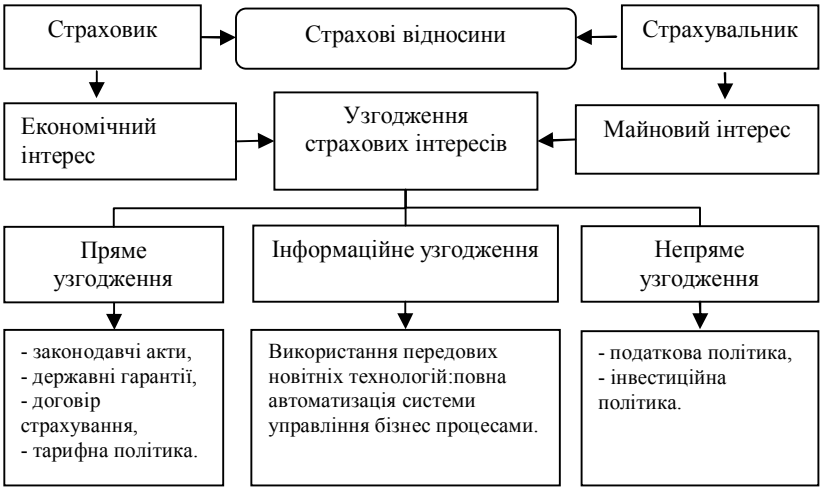


Рис. 1. **Напрями узгодження інтересів страховика і страхувальника**

Пряме узгодження інтересів страхових суб'єктів залежить від держаного регулювання, адже законодавчі акти та державні гарантії лежать в межах компетенції вищих органів державної влади. Основні положення договору страхування та правила встановлення тарифної політики також встановлюються на ріні держави. Порушення з боку держави балансу регулювання та контролю у той чи інший бік спричиняє дестабілізацію інтересів на страховому ринку.

Страхове законодавство є фундаментом для реалізації страхових відносин та забезпечення інтересів страховика та страхувальника. В Україні створено досить потужну правову базу, що включає в себе закони й підзаконні акти та дозволяє функціонувати страховому ринку. Проте низка законодавчих актів потребує оновлення, реформування або змін. Найважливішими напрямками, спрямованими на вдосконалення законодавчого регулювання страхових відносин в Україні, є створення умов платоспроможного попиту населення на страхові послуги, усунення шахрайства на страховому ринку, посилення вимог до страховиків та контролю за страховою діяльністю.

Система державного регулювання страхових відносин має бути доповнена системою гарантій виконання страховиками своїх зобов'язань за договорами страхування.А тому для узгодження інтересів страхових суб'єктів є необхідним вдосконалення законодавства в частині оптимального функціонування договору страхування, яке передбачатиме створення, за рахунок відрахувань від премій страхових організацій, спеціального фонду на випадок їхнього банкрутства, з якого б здійснювались страхові виплати за договорами, укладеними за найбільш соціально вагомими видами страхування.

Для забезпечення успішного існування та узгодження інтересів зі страхувальником страхова компанія має формувати та провадити ефективну тарифну політику – цілеспрямовану діяльність із постійного моніторингу, уточнення та впорядкування страхових тарифів. Важливо використовувати адекватні методи формування страхових тарифів, адже тариф лежить в основі визначення розміру страхової премії, та є гарантом достатності засобів страхового фонду для покриття майбутніх виплат страхувальникам у разі настання страхового випадку.

До інструментів непрямого узгодження інтересів страховика і страхувальника ми віднесли податкову політику та інвестиційну політику.

Податкове регулювання страхової діяльності Україні, на початку свого становлення, не забезпечувало баланс інтересів страховика та страхувальника. Підходи до оподаткування постійно змінювались, не було постійно визначеного об'єкта оподаткування, в різний період це був і балансовий прибуток, і валовий дохід, і валові або чисті страхові премії. Починаючи з 1997 р., страхування було віднесено до особливої сфери економіки, яка підлягає спеціальному порядку оподаткування, основа якого була побудована на принципі прозорості та простоти адміністрування податку на прибуток. Та на сьогодні, з 1 січня 2015 року набув чинності Закон України від 28.12.2014 р. № 71 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)», що передбачає переведення страхових компаній України на змішану систему оподаткування. Відповідно до законодавства страховики сплачуватимуть 3 % податку на дохід у вигляді страхових платежів і податок на прибуток на загальних підставах. Нововведення в законодавстві є передумовою підвищення суперечності інтересів страховика та страхувальника, адже наслідками податкових змін буде погіршення фінансового стану страховиків, оскільки компанії будуть змушені платити податок незалежно від фінансового результату діяльності, що безпосередньо матиме вплив на зменшення якості наданих страхових послуг. Тож будуть доречними зміни в частині переведення страховиків лише на загальну систему оподаткування, що забезпечить скасування, так званого, подвійного оподаткування.

Особливість інвестиційної політики страхових компаній полягає в тому, що акумульовані капітали належать страхувальникам і лише тимчасово перебувають у розпорядженні страхової компанії. Відповідно, інвестиційний портфель таких компаній має насамперед відповідати вимогам надійності, а вже потім прибутковості – це є основою збалансування інтересів учасників страхового процесу. На сьогодні, більшість страхових компаній не має ретельно розробленої інвестиційної стратегії та інвестує тимчасово вільні кошти у банківські депозити. Як показує сучасний досвід функціонування банківської системи, такі вкладення не можна вважати достатньо надійними. Важливим також є процес оптимізації управління інвестиціями, що передбачає оптимальний вибір моделі управління, який залежить від розміру та фінансових можливостей компанії, обраної інвестиційної політики, наявності обмежень або стимулів до вибору інвестиційних партнерів, зокрема, не лише банківських установ. Ефективно організована інвестиційна політика забезпечить підвищення

якості страхових послуг, визначить рейтинг страховика та позитивно вплине на узгодження інтересів страхувальника та страховика.

Збалансування інтересів головних учасників страхових відносин значною мірою залежить від якості інформаційного забезпечення. Достовірна, своєчасна та зрозуміла інформація є запорукою прийняття оптимальних управлінських рішень, спрямованих на зменшення витрат фінансових ресурсів, зростання прибутку страхової компанії та вибору оптимального страхового продукту для страхувальника. Інформаційне забезпечення безпосередньо залежить від сучасних технологічних систем, що змінило модель управління страховим бізнесом та поведінку споживача. Доступ до інтернету дозволяє виявити основні тенденції змін у характері страхового бізнесу, а можливість технічної взаємодії між каналами стає найбільш важливим фактором, що дозволяє зорієнтуватися на потреби та запити клієнта у центрі CRM стратегії страховика. Обслуговування страхувальника (обробка даних, інформаційний пакет) вимагає значних фінансових ресурсів від страховика, що прямопропорційно впливає на ціну страхового продукту. Тому страхувальники активніше включаються в процес власного обслуговування і врегулювання збитків. Тож узгодження інтересів страховика і страхувальника передбачає злиття IT стратегії і стратегії розвитку страхових компаній.

Отже, інтерес є основою у формуванні та реалізації страхових відносин. Можна виділити такі напрями узгодження інтересів страховика і страхувальника: пряме, непряме та інформаційне узгодження. Кожний напрям узгодження має свої інструменти. Раціональне використання інструментів узгодження страхових інтересів дозволить оптимізувати страхові відносини між страхувальниками й страховиками.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про страхування» від 07.03.1996 р. № 85/96-ВР, зі змінами, внесеними згідно із Законом № 1702-VII від 14.10.2014 р.
2. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)» від 28.12.2014 р. № 71
3. Економічна енциклопедія: У 3 т. // Відп. ред. С.В. Мочерний. – К.: Видавничий центр «Академія», 2009. – Т. 3. – 952 с.

УДК 338.5

Г.М. БАБЫНИНА, *доцент,*
Бобруйский филиал УО «Белорусский государственный экономический университет», г. Бобруйск, Могилевская обл., Республика Беларусь

ДОБАВЛЕННАЯ СТОИМОСТЬ КАК ИСТОЧНИК ЭКОНОМИЧЕСКОГО РОСТА И ЭФФЕКТИВНОСТИ ПРОИЗВОДСТВА

Показатель добавленная стоимость на уровне Республики Беларусь используется при расчете национального валового внутреннего продукта, который является важнейшим показателем Системы национальных счетов.

Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь и Министерства труда и социальной защиты населения Республики Беларусь от 31.05.2012 г № 48/71 утверждены «Методические рекомендации по расчету добавленной стоимости и добавленной стоимости на одного среднесписочного работника (производительности труда по добавленной стоимости) на уровне организации». В соответствии с данным постановлением добавленная стоимость отдельной организации представляет стоимостную оценку ее работы и является источником экономического роста и формирования доходов собственников и работников предприятия, а также государства. Первичные доходы хозяйствующих субъектов образуются в результате их участия в производстве и от собственности. Эти доходы выступают в форме оплаты труда, доходов от собственности, валовой (чистой) прибыли. Здесь необходимо отметить, что в качестве ведущего показателя оценки финансово-экономического состояния предприятия должна выступать не прибыль, а добавленная стоимость. Анализ финансово-экономической устойчивости необходимо проводить не только на стадии образования добавленной стоимости, но и на стадии ее распределения и использования. Согласно методическим рекомендациям министерства экономики Республики Беларусь добавленная стоимость на стадии образования по предприятию исчисляется по всем видам экономической деятельности как разницу между объемом производства продукции в отпускных ценах и начисленных налогов и сборов из выручки минус материальные затраты (без учета платы за природные ресурсы) и прочие затраты. Прочие затраты состоят из арендной платы, представительских расходов и услуг других организаций. Исследуемое предприятие произвело продукции по основному виду деятельности за 2014 год 5120,2 млрд. р. В отчетном периоде материальные и прочие затраты составили 2191,7 млрд. р. Соответственно добавленная стоимость предприятия составит 2928,5 млрд. р. или 57,2 % от стоимости конечного продукта.

По аналогии с ВВП добавленная стоимость на стадии распределения разделяется на располагаемый доход и начисленные доходы к выплатам. Предлагаемый механизм расчета структуры добавленной стоимости представлен в табл. 1.

Почему так важно знать величину добавленной стоимости? Состав и структура добавленной стоимости наглядно показывают, что 87,5 % полученной добавленной стоимости направляется за пределы предприятия. Наибольшее влияние оказывают финансовая деятельность (31,1 %), затем налоговая составляющая (28,7 %), и оплата труда (27,7 %). Из примера видно, что на каждый рубль прироста собственного капитала приходится около 26 рублей (2562040:100394), отдаваемых на сторону. В распоряжении предприятия остается не более 3,4 % от созданной добавленной стоимости. Все эти факторы не способствуют укреплению финансового состояния предприятия. Потенциал предприятия резко снижается, прежде всего, из-за закредитованности. К этому привело наличие высокой суммы дебиторской задолженности с длительным сроком оплаты и большие запасы готовой продукции в складах.

Таблица 1

Состав и структура добавленной стоимости организации исследуемого ОАО «Белшина» за 2014 год

Показатели	Сумма, млн р.	Удельный вес, %
Добавленная стоимость всего, в том числе:	2928524	100
затраты на оплату труда	811204	27,7
налоги и неналоговые платежи	839755	28,7
финансовая деятельность, в т. ч. проценты за кредит	911081	31,1
Итого начислений:	2562040	87,5
амортизация основных средств и нематериальных активов	266090	9,1
прирост собственного капитала (ΔСК)	100394	3,4

Порядок расчета добавленной стоимости на одного среднесписочного работника и ее пороговые значения по видам экономической деятельности определены в разделе III постановления Национального статистического комитета Республики Беларусь «Об утверждении формы государственной статистической отчетности 12-т «Отчет по труду» и указаний по ее заполнению». Пороговые значения годовой добавленной стоимости в расчете на одного среднесписочного работника по видам экономической деятельности на год, в тыс. долл. США: в горнодобывающей промышленности – 90; текстильной промышленности – 15; химическое производство – 40; металлургическое производство – 20. Для расчета добавленной стоимости на одного среднесписочного работника по организации в долларах США рекомендовано использовать добавленную стоимость в национальной валюте, разделенную на средневзвешенный курс белорусского рубля по отношению к доллару США по данным Национального банка Республики Беларусь. По итогам 2012 года валовая добавленная стоимость на одного занятого в республике Беларусь составила 100,6 млн. рублей (11,6тыс. долл.): Минск – 117 млн.р, (13,4 тыс. долл.) Гомельская область – 96,0 млн. р.(11,0 тыс. долл.), Могилевская область - 80, 2 млн. р.(9,2 тыс. долл.), Брестская – 76,0 млн. р. (8,7 тыс. долл.). Вместе с тем в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 7.08.2012 г. № 357 «О порядке формирования и использования средств инновационных фондов» к высоко технологичным производствам относится организация технологического процесса, обеспечивающего уровень добавленной стоимости на одного работающего, аналогичный уровню Европейского союза по соответствующему виду экономической деятельности либо превышающий этот уровень. Рекомендуемый уровень производительности труда по добавленной стоимости на одного работника в развитие данного указа представлен в табл. 2.

Таблица 2

Рекомендуемый уровень производительности труда по добавленной стоимости на одного работающего организаций по видам экономической деятельности в 2013-2015 годах

Период	Един. измерения	Резиновых и пластмассовых изделий	Химическое производство (ОАО «Белшина»)
2013 год	тыс. дол.	25,4	82,6
2014 год	тыс. дол.	31,4	102,7
2015 год	тыс. дол.	37,5	122,4
В странах ЕС	тыс. евро.	41,7081	98,5523

Производительность труда в организации рассчитаем в единицах добавленной стоимости на одного работника в долларах США. Мы определили, что добавленная стоимость исследуемого предприятия составила за отчетный год 336612,0 тыс. долл. Много это или мало? Среднесписочная численность за год на предприятии составила 12800 человек. Выполнив расчет, получаем производительность труда в терминах добавленной стоимости 26298 долл. на одного работника исследуемого предприятия при нижнем пороговом значении в 2014 году 40000 долл. Этот результат получен за год, и можно сказать, что фактический показатель производительности труда по добавленной стоимости очень низкий. Так как из данной суммы добавленной стоимости нужно заплатить работнику зарплату, произвести необходимые отчисления на социальные нужды, страхование, заплатить налоги и что-то должно остаться собственникам. А теперь, переведем годовую сумму производительности труда по добавленной стоимости в месячный интервал и видим, что вся добавленная стоимость на одного работника в месяц составила 2192 долларов США. В организации на оплату труда одного работника ушло в месяц 607 долл., еще 199 долл. пришлось на амортизацию. На покрытие результатов от финансовой деятельности 682 долл. и на все остальные цели остается 704 долл. Из этой суммы уплачено налоговых и неналоговых платежей в бюджет 628 долл. и в распоряжении организации остается 76 долл. дохода от каждого работника, что очень скромно. Как видим показатель добавленной стоимости в расчете на одного среднесписочного работника очень удобный. Он многое говорит о потенциале по повышению оплаты труда и соотношению между производительностью труда и уровнем его оплаты. Если разделить величину добавленной стоимости на среднюю оплату труда работников, то в нашем примере этот показатель равен 3,611, который можно отслеживать в динамике и сравнивать с другими предприятиями.

Продуктивность процесса добавления стоимости – это отношение добавленной стоимости к сумме затрат на работников и амортизации. В нашем примере организация произвела добавленной стоимости за год в размере 336612,0 тыс. долл. Затраты на оплату труда составили 93241,8 тыс. долл., амортизация 30585,1 тыс. долл. Значит, продуктивность процесса добавленной

стоимости за анализируемый период составила (336612:123826,9) 271,8 %, сравнение этих показателей позволит сравнивать его с периодами и другими предприятиями.

Таким образом, финансово-экономическая деятельность предприятия сводится к управлению его финансово-экономической устойчивостью за счет планирования и анализа движения добавленной стоимости. Ожидание будущих значений добавленной стоимости оказывает существенное влияние на рост цены акций предприятия. Задача планирования добавленной стоимости, прибыли, а вместе с ней планирования структуры и цены капитала является первоочередной задачей менеджмента предприятия. Чем более профессиональным является руководство предприятия, тем, при прочих равных, выше значения показателя добавленной стоимости и точность планирования. Именно величина добавленной стоимости определяет реальный объем производства и его экономическую сущность, которая может отличаться в различных сегментах реального сектора экономики на порядки. Проведенный сравнительный анализ добавленной стоимости, возможно, далеко не полный, но он показывает наличие значительного потенциала мотивации эффективной деятельности организации в рамках доходной модели хозяйствования. При этом нельзя не упомянуть, что экономическая теория всегда рассматривала добавленную стоимость (чистую продукцию) как источник экономического роста и как результат повышения экономической эффективности производства.

УДК 658.8:657.471

Я.В. БАХАРЄВА,
асистент кафедри економічної кібернетики,
Вінницький національний аграрний університет

ВПЛИВ КРИЗОВИХ ЕКОНОМІЧНИХ ЯВИЩ НА ОБСЯГИ ТА СТРУКТУРУ МАРКЕТИНГОВИХ ВИТРАТ НА ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ АПК

Аналіз показників маркетингової активності вітчизняних переробних підприємств та представників цієї галузі у країнах-сусідах дає чітку уяву про вплив кризових явищ на економіку країни та розвиток підприємств. Якщо негативні економічні процеси 2009 року призвели до скорочення маркетингового персоналу у кожного четвертого підприємства, а зменшення витрат на маркетинг становило від 29 до 51 % (найменший показник у підприємств-виробників – найбільший у рітейлерів) [1], то 2014 рік показав катастрофічне зменшення не лише маркетингового персоналу та маркетингових витрат, які можуть собі дозволити підприємства, але й скорочення обсягів виробництва та банкрутство (ліквідацію) значної їх частки. За словами В. Биковця, станом на 1 січня 2015 року в Україні було зареєстровано на 3 % менше підприємств, ніж торік. Про це повідомляє Держкомстат. Кількість підприємців зі статусом юрособи скоротилася до 1 мільйона 278 тисяч, у той час

як число приватних підприємців без статусу юрособи знизилося до 52 тисяч 609. Мова йде не тільки про скорочення кількості тих суб'єктів господарювання, які реєструються, а й про кількість тих суб'єктів, які припиняють свою діяльність. Ця цифра так само залишається великою. Громадськості недоступні більш конкретні дані, але постійний моніторинг, зокрема і серед членів Спілки підприємців малих, середніх і приватизованих підприємств України, підтверджує, що кількість суб'єктів господарювання в Україні скорочується. Тут кілька причин. Це ситуація з Кримом, це криза на Донбасі, але найістотнішою є загальноекономічна ситуація в країні, відсутність реформ, перш за все економічних, які б сприяли покращенню підприємницького середовища. За оцінками фахівців, рівень корупції в Україні зашкалює, вона залишається на рівні 2005 року і проникла у всі сфери, на всі рівні, в бізнес-середовище, в органи влади [6].

Аграрії відмічають найбільш скрутну ситуацію у підприємств, що займаються вирощуванням великої рогатої худоби та переробкою молока: за даними Асоціації виробників молока, серед майже 200 господарств 13 вже повідомили про намір вирізати все стадо. Для переробних підприємств особливо критичним фактором стала втрата дотацій.

Індекс промислової продукції переробної промисловості за видами діяльності у 2014 році зменшився з 91,9 в січні до 90,7 у грудні, а якщо розглядати даний показник в розрізі окремих виробництв, то найкраща динаміка у підприємств цукрової галузі (зростання індексу на 142,4), виробників олії та переробників фруктів й овочів (зростання відповідно на 18,4 та 14,7), а найгірші показники у виробників тютюнових виробів, спиртних напоїв та виробників м'яса і м'ясних продуктів (зниження індексів відповідно на 20,1; 13,2 та 11,8). Якщо ж звернутись до цін виробників у переробній промисловості, то за даними Держкомстату у грудні 2014 року вони зросли на 34,3 % в порівнянні з аналогічним періодом попереднього року. А от ціни на продукти харчування та безалкогольні напої за аналогічні періоди змінились на 24,8 %. В структурі реалізованої промислової продукції харчова галузь займала у 2013 році другу позицію (19,3 %) після добувної промисловості і саме по цій галузі індекс промислової продукції у 2014 році в порівнянні з 2013 був найбільшим та становив 102,0 %.

Не додає оптимізму й зареєстрований Держкомстатом на 31 січня поточного року показник безробітних в країні – 524,4 тис. осіб, або 2 % від працездатного населення, а протягом 2014 року серед кваліфікованих робітників сільського та лісового господарств, риборозведення та рибальства відбулося збільшення кількості безробітних осіб на 9,8 % в порівнянні з 2013 роком. Серед безробітних також спостерігається значна кількість професіоналів та управлінців, що відбулось за рахунок скорочення кількості діючих суб'єктів господарювання.

У товарній структурі експорту товарів продукція АПК та харчової промисловості за січень-листопад 2014 року в порівнянні з аналогічним періодом 2013 року становила найбільшу частку 30,2 % та мала найбільший приріст серед інших категорій. В географічній структурі відбулось значне

зменшення експорту до РФ порівняно зі зростанням експорту вітчизняної продукції до таких країн як Єгипет, Польща, Італія, Туреччина, Китай та Індія.

Заробітна плата вітчизняних штатних працівників у переробній промисловості в грудні 2014 року коливалась між окремими галузями та найбільшою була у виробників фармацевтичних препаратів (7882 грн.), а найменшою – у виробників одягу, та представників текстильного виробництва (2712 грн.); харчовики зі своїм показником 3683 грн. знаходились нижче середнього показника по промисловості загалом (4616 грн.), хоча, в порівняні з 2013 роком, цей показник зріс на 11,1 % та в співвідношенні до середнього показника по економіці склав 91,8 %.

За даними міжнародних рейтингів, у 2014 році позиції України за різними показниками зазнали як покращення, так і погіршення позицій. Так, за індексом економічної свободи Україна піднялась на 3 пункти та посіла 155 місце з 178, за індексом легкості ведення бізнесу – піднялась на цілих 25 сходинок та посіла 112 місце з 189, за індексом конкурентоспроможності – опинилась на 76 місці з 144, втративши 5 пунктів, за глобальним інноваційним індексом піднялась на сходинку догори на 63 місце, за індексом свободи преси погіршила свою позицію на 1 до 127, по індексу сприйняття корупції – стала 142 з 174, не змінила своїх позицій за індексом людського потенціалу, покращила на 3 щаблі свою позицію за індексом глобалізації та стала 44 із 206, а от за індексом володіння англійською мовою стала 44 із 63.Останній показник, який в 2014 році втратив цілих 17 позицій, є дуже тривожним сигналом. А за Індексом людського потенціалу, який враховує показники рівня життя, грамотності, освіти, довголіття, Україна опинилася на 83-му місці в компанії таких країн, як Перу та Беліз. Це означає, що за різними оцінками, людський потенціал України насправді коштує трильйони умовних одиниць. Але поки що кожна влада планомірно та свідомо розтринькує, сприяє деградації людей, насамперед пригноблюючи ділову активність і провокуючи еміграцію кадрів за кордон [4].

Якщо за словами вітчизняних економістів сільське господарство є козирем для розвитку вітчизняної економіки, та в останні роки розроблялось багато програм по розбудові та вдосконаленню даної галузі – то на сьогодні дрібні та середні господарства кинуті на призволяще та позбавлені частково навіть тих пільг та субсидій, які давали їм можливість бути на плаву. Ні для кого не секрет, що на європейському ринку більша частка продукції наших харчопереробних підприємств є низькоконкурентною та не може змагатись з аналогами як через відсутність відповідної сертифікації, так і через податкові перепони.

Маркетологами вітчизняних підприємств харчової галузі за останні роки робились спроби знайти та налагодити нові закордонні ринки збуту для своєї продукції, вдосконалити канали постачання високоякісної сировини, посилити позиці вітчизняних брендів як в нашій країні так і за її межами для збільшення конкурентоспроможності продукції за рахунок саме маркетингу, як одного із її нецінових параметрів . І варто відмітити, що керівництво багатьох підприємств вже не вважало за недоцільне витрачати більше коштів на маркетингову діяльність, також потягом 2012-2013 років спостерігалось підвищення рівня маркетингових витрат на 23% із досліджуваних підприємств. В структурі

маркетингових витрат зростання припало на впровадження контент-маркетингу та підвищення кваліфікації власного маркетингового персоналу. Ще одним шляхом для підвищення маркетингової активності підприємств є використання нового інструментарію маркетологами, який підвищить ефективність маркетингових витрат за умови скорочення їх обсягів внаслідок кризових явищ.

Список використаних джерел:

1. Голубков Е.П. Исследование некоторых проблем развития маркетинга и его инструментов // Е.П.Голубков // Маркетинг в России и за рубежем. – 2011. - № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dis.ru/library/529/29312.
2. Малик І.П. Управління конкурентоспроможністю продукції промислового підприємства / І.П. Малик, І.С. Бессараб // Економіка XXI сторіччя: фінансові та інноваційно-інвестиційні аспекти: збірник наукових праць з актуальних проблем економічних наук / Наукова організація «Перспектива». – Дніпропетровськ: Видавничий дім «Гельветика», 2014. – 200 с., С. 32-39.
3. Моисеева Н.К., Конышева М.В. Управление маркетингом: теорія, практика, информационные технологи: Учебное пособие. – М.:Финансы и статистика. – 2005. – 304 с.
4. Радчук О. Україна у рейтингових піке [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.slovoidilo.ua/articles/6815/2015-01-12/ukraina-v-rejtingovyh-pike.html.
5. Ткаченко Е. Оценка эффективности маркетинговой деятельности: современные одходы и методы / Е. Ткаченко // Маркетинг в Україні. – 2014, – № 1-2. – С.48-52.
6. Що впливає на скорочення бізнес-активності в Україні: аналітика // Голос Стотолиці [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://radakmu.org.ua/view/2732.

УДК 657.1.011.56

О.В. БОНДАРЕНКО, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Національний лісотехнічний університет України

АУТСОРСИНГ – ПРІОРІТЕТНИЙ НАПРЯМОК В АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ СИСТЕМ

У сучасних умовах успішний розвиток бізнесу вимагає створення ефективної системи управління, побудова якої ґрунтується на даних бухгалтерського обліку та інформації системи управлінського обліку.

Виявлення внутрішніх резервів розвитку бізнес-структур і реалізація потенційних можливостей – найважливіші стратегічні завдання, успішне рішення яких багато в чому залежить від правильного розуміння довгострокових цілей розвитку компанії, створення адекватної системи управління для їх реалізації. Організаційна структура компанії, організація виробництва (робіт, послуг), організація і ведення бухгалтерського та управлінського обліку, технічний рівень оснащення, інформаційна система управління визначають конкурентоспроможність компанії.

Широке поширення отримала точка зору про те, що створенню оптимальної організаційної структури компанії і підвищенню ефективності її управління сприяє аутсорсинг. Основна ідея управління з використанням аутсорсинга полягає в концентрації власних зусиль компанії на ключових процесах, а процеси, які для організації є дорогими, трудомісткими, яких вона не має можливості виконати якісно і своєчасно, як правило, передають на управління зовнішнім виконавцям, що спеціалізуються в цій галузі.

Проблеми, пов'язані із застосуванням аутсорсинга розглядалися вітчизняними вченими-економістами М.А. Бабієм, О.В. Бучем, С.А Жуковим, О.Зозульовим, Г.Г. Кірейцевим, Є.М. Куцином, О.В .Манойленко, І.Є. Матвій, А.С. Северовим Л.В. Чижеською, І. М. Вигівською, А. П. Диким, Л. С. Скакун. Саме, роль та проблеми впровадження аутсорсинга при автоматизації обліково-аналітичних процесів й стали предметом подальших досліджень.

Інформаційна система управління підприємством базується на інформаційній системі бухгалтерського обліку, яка повинна забезпечувати своєчасну, безперервну, суцільну реєстрацію фактів господарської діяльності, їх обробку і представлення у бухгалтерській(фінансовою), управлінській звітності. Вибір інформаційної системи для вирішення поставлених цілей з урахуванням існуючих особливостей, обмежень і можливостей є неформалізованим завданням. Вибір інформаційної технології слід починати, коли є реальне розуміння перспектив розвитку бізнесу і того, що планує отримати підприємство від її впровадження. При цьому необхідно враховувати особливості організації і ведення бухгалтерського обліку.

Методологія організації і ведення бухгалтерського обліку включає сукупність принципів, методів, методик, механізму реалізації цих принципів на практиці. Дотримання принципів бухгалтерського обліку при функціонуванні інформаційної системи управління забезпечує достовірність отриманої інформації і допомагає приймати виважені управлінські рішення [5, с. 117]. Тільки тоді інформація дійсно є корисною, а інформаційна система виконує своє призначення [9, с. 113].

Однією з проблем автоматизації бухгалтерського обліку є ефективність її впровадження. Інформаційна система управління підприємством визначається принципами, які покладені в основу її побудови. Один з ключових принципів полягає в тому, щоб інформаційна технологія будувалася за наскрізним, безперервним принципом, згідно з яким бізнес - процеси автоматизують від першої операції до останньої, не розриваючи операційну послідовність. За цим же принципом відбувається збір, обробка і передача інформації у бізнес-процесах. Порушення принципу безперервності розриває потік інформації, руйнує її цілісність, через що стає необхідним ручне введення інформації, що призводить до істотного підвищення трудомісткості виконання бухгалтерських операцій. Створення корпоративних інформаційних систем підприємств починається з автоматизації модуля обліку(бухгалтерського і податкового обліку). Вимога повноти відображення усіх фактів господарського життя шляхом суцільного, безперервного обліку і своєчасного відображення в первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку фактів

господарського життя, а також реалізація вказаних принципів бухгалтерського обліку забезпечують формування повної, достовірної інформації.

Таким чином, автоматичний збір відомостей розпочинається з введення даних з первинного документу бухгалтерського обліку в інформаційну систему. Після створення або отримання від контрагента первинного документу, в якому правильно заповнені усі первинні реквізити, починається введення даних з документу в інформаційну систему. Якщо потік документів великий, ця операція трудомістка і рутинна, і тут допускається багато помилок із за людського чинника (стомлюваності, неуважності оператора), які надалі необхідно виявити і виправити. Тому для великих підприємств організувати автоматичне введення даних з первинних документів необхідно за допомогою центрів обробки даних, що вимагає розробки системи кодування бухгалтерської документації і створення механізмів автоматичного зчитування. Основа центрів обробки даних представляється дорогою, але окупиться в перспективі.

Розрізняють IT-аутсорсинг, аутсорсинг бізнес-процесів, аутсорсинг виробництва [1, с. 57]. IT-аутсорсинг припускає передачу на обслуговування інформаційної системи підприємства або її частини [3, с. 245]. Аутсорсинг бізнес-процесів – передача неосновних функцій компанії. [2, с. 267]. Аутсорсинг виробництва – передача виробничого циклу або його частини [6, с. 44].

Широке поширення отримав аутсорсинг бухгалтерських послуг. У Європі бухгалтерський аутсорсинг використовують 86 % компаній малого і середнього бізнесу, США – 92 %, Ізраїлі – 96 % [7, с. 24]. Компанії малого і середнього бізнесу передають, в першу чергу, на аутсорсинг такі функції, як розрахунок заробітної плати та податків. На українському ринку попит на подібні послуги останні роки щорічно збільшується, але затребувані вони найчастіше західними компаніями [4, с. 22]. За даними компанії «Coleman Services», доля замовлень з боку українських організацій складає приблизно 10 % [8, с. 166].

Українське законодавство дозволяє вести бухгалтерський облік уповноваженому керівником організації посадовій особі або спеціалізованій організації або приватній особі, уклавши договір про надання бухгалтерських послуг [10]. При цьому керівник організації як посадовець, відповідальний за достовірність бухгалтерської (фінансової) звітності, повинні мати можливість здійснювати реальний контроль за дотриманням вимоги достовірності, проте законом не передбачений механізм реалізації контрольної функції при передачі ведення бухгалтерського обліку або окремих бухгалтерських операцій сторонньому виконавцеві. Якщо контрольна функція не виконується, то не дотримується вимога достовірності, якщо бухгалтерська інформація не достовірна – її не можна використати ні для аналізу, ні для управління.

Використання аутсорсинга бухгалтерських послуг в короткостроковій перспективі дозволяє добитися певного зниження витрат шляхом зменшення або навіть ліквідації бухгалтерської служби, але при цьому управління діяльність підприємства потрапляє в залежність від зовнішнього виконавця [9, с. 227]. Якщо метою організації є створення ефективної інформаційної системи, то чи можливо, використовуючи аутсорсинг бухгалтерських послуг, реалізувати принцип безперервного збору і обробки даних в інформаційній системі.

Відповідь не однозначна й потребує подальших пошуків.

Отже, на основі проведеного дослідження, основним призначенням інформаційної системи управління підприємства є її здатність забезпечувати користувачів достовірною бухгалтерською інформацією, яка визначається принципами, закладеними в основі її побудови. З одного боку, це принципи, визначальні методологію ведення бухгалтерського обліку, з іншою, принципи збору, реєстрації, обробки, передачі інформації у бізнес-процесах, що реалізовані в інформаційній системі, забезпечують достовірність бухгалтерської інформації. Дотримання вказаних принципів повинне контролюватися підприємством за допомогою відповідного механізму. У разі послаблення контролю за достовірністю бухгалтерської інформації в організації при використанні аутсорсинга бухгалтерських послуг рекомендується більше продумано підходити до вибору організаційної форми ведення бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел:

1. Бабій М.А. Аутсорсинг, як нова концепція ведення бізнесу / М.А. Бабій // Зовнішня торгівля: права та економіка. – 2007. – № 6. – 57 с.
2. Буч О.В. Процессный подход к управлению предприятием: аутсорсинг бизнес-процесов / О.В. Буч // Весник МГТУ. – 2008. – Т. 11. – С. 267.
3. Жуков С.А. Аутсорсинг, як система співпраці між регіональними інформаційно-маркетингових центром і підприємництвом регіону / С.А. Жуков // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – №10. – 245 с.
4. Зозульов О. Аутсорсинг як інструмент підвищення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств в умовах глобалізації / О. Зозульов, О. Микало //Економіка України. – 2009. – № 8. – С. 16-24.
5. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія / Г.Г. Кірейцев; за ред. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
6. Куцин Є.М. Теоретичні та приладні аспекти аутсорсингу / Є.М. Куцин // Вісник ХНУ, 2011. – №1.-С.44.
7. Манойленко О.В. Аутсорсинг як інструмент підвищення ефективності антикризового управління / О.В. Манойленко // Вісн. Міжнар. Слов'ян. ун-ту. Сер. Екон. науки. – 2006. – № 1. – С. 8-12.
8. Матвій І.Є. Аутсорсинг в діяльності промислових підприємств: основні переваги та загрози / І.Є. Матвій // Прометей: регіональний збірник наукових праць з економіки.- Донецьк: ДЕГІ, 2008. – № 1 (25). – С. 184-189.
9. Професійна діяльність бухгалтера: аутсорсинг, ризики, захист інформації: монографія / Л. В. Чижевська, І. М. Вигівська, А. П. Дикий, Л. С. Скакун. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 404 с.
10. Северов А.С. Неявные проблемы аутсорсинга / А.С. Сєверов // Аудит и фінансовій аналіз [Електронний ресурс]. – № 5. – Режим доступу: http://www.outsorsing.mgmt. Дата звернення [28.01.15]. Назва з екрана.

УДК 336.2.026

П.М. БОРОВИК, *к.е.н.,*
доцент кафедри фінансів і кредиту,
Уманський національний університет садівництва

Б.С. ГУЗАР, *к.е.н.,*
доцент кафедри фінансів і кредиту,
Уманський національний університет садівництва

ПРОБЛЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ НЕРУХОМОСТІ В УКРАЇНІ

Одним із бюджетоформуючих податків для вітчизняних місцевих бюджетів, судячи з положень останньої редакції Податкового кодексу України, має бути податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (податок на нерухомість). Слід зазначити, що з одного боку перенесення терміну запровадження цього податку, а з іншого – податкові новації, зумовлені змінами до Податкового кодексу України, внесеними в кінці 2014 р. з прийняттям Закону України від 28. 12. 2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [8], потребують розгляду проблем справляння цієї податкової форми.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, покликаний забезпечувати значну частину доходів вітчизняних місцевих бюджетів. В той же час, оскільки запровадження цієї податкової форми в Україні тривалий час відтерміновувалось, доходна база місцевих бюджетів в Україні значною мірою формувалась не за рахунок податку на нерухомість, а за рахунок інших джерел.

Внаслідок запровадження податку на нерухомість, місцеві бюджети в Україні зможуть отримати значні додаткові суми власних доходів, що, без заперечень, виправдовує запровадження цієї податкової форми.

З іншого боку, ключовою особливістю чинного нині механізму справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельних ділянок, є те, що його сплачуватимуть більшість власників об'єктів нерухомості, оскільки не оподатковуються ним виключно площі об'єктів нерухомого майна що не перевищують для квартир – 60 м^2, для будинків – 120 м^2, для іншої нерухомості – 180 м^2 [7–9].

Зарубіжна практика справляння аналізованої податкової форми свідчить, що податок на нерухомість є надійним джерелом доходів місцевих бюджетів у федеративних державах (США, Канада, Німеччина, Австралія) так і в ряді унітарних держав (Великобританія, Японія, Корея, Польща) [1, с. 328].

При цьому, в США фактичні ставки податку на нерухомість залежать від розміру грошової оцінки об'єкта нерухомості та складають від 0,3 до 3,6 %.

Диференційованими є ставки податку на нерухомість (на майно) і в Німеччині (фактичний розмір ставки залежить від його оцінки). Прогресивними також були ставки податку на нерухомість, що справлявся до 1990 р. до місцевих бюджетів у Великобританії [1, с. 329].

Актуальним для України з цього приводу є досвід Франції, де не

оподатковуються на протязі перших двох років новобудови в сільській місцевості та на строк до 5 років будівлі, збудовані за технологією раціонального збереження енергії [3].

Погоджуючись з доцільністю запровадження податку на нерухомість в Україні, зазначимо, що в більшості країн світу податок на нерухоме майно не є податком, що справляється переважно з порівняно небагатих верств населення. В розвинутих країнах, насамперед, це податок на майно заможних верств населення, за допомогою якого держава не лише формує доходну базу місцевих бюджетів, але й здійснює перерозподіл частини доходів найбільш забезпечених громадян [1–4; 6, с. 23].

Тому, як переконливо засвідчують результати дослідження, механізм справляння податку на нерухомість в Україні повинен передбачати прогресивну шкалу ставок платежу а також хоча б короткотермінове звільнення від оподаткування новобудов у сільській місцевості та споруд, зведених з дотриманням технології раціонального збереження енергії, що відповідає французькій практиці справляння податку на нерухомість [3].

Крім того, на нашу думку, під час проведення роботи над вдосконаленням механізму справляння податку на нерухомість в нашій країні слід врахувати той фактор, що біля 80 % населення України має рівень матеріального забезпечення значно нижчий від середнього його розміру [4].

Враховуючи цей факт, єдиним засобом недопущення соціальної напруги при справлянні податку на нерухомість є запровадження звільнення від оподаткування площі нерухомості в таких розмірах, щоб цей платіж сплачували виключно власники нерухомості, яких можна віднести до осіб, що отримують середні та порівняно високі доходи. З іншого боку, враховуючи фіскальні інтереси місцевих бюджетів, на нашу думку, цілком обґрунтованим було звільнення від оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельних ділянок, квартир з площею до 120 м^2 та житлових будинків з площею до 250 м^2, що і передбачала попередня редакція Податкового кодексу України.

Список використаних джерел:

1. Бережна А.Ю. Податок на нерухомість як потенційне джерело формування місцевих бюджетів / А.Ю. Бережна // Науковий вісник будівництва. – 2006. – № 35. – С. 327-329.
2. Вишневський В.П. Оподаткування нерухомості: теорія та зарубіжний досвід / В.П. Вишневський, В.Д. Чекіна // Фінанси України. – 2007. – № 11. – С. 43-52.
3. Єдиний податок на нерухомість у Франції [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.informjust.ua/text/722.
4. Карлін М.І. Роль податку на нерухомість в соціальній політиці країни з транзитивною економікою / М.І. Карлін, Н.М. Бобох [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/9107.
5. «Кіт у мішку»: яку податкову реформу підготував новий Кабмін Яценюка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rbc.ua/ukr/analytics/show/-kot-v-meshke-kakuyu-nalogovuyu-reformu-podgotovil-novyy-15122014090200.
6. Лекарь С.І. Світовий досвід у справлянні податку на нерухоме майно / С.І. Лекарь // Економіст – 2008. – № 6. – С. 23-27.

7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/nk/.
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19.
9. Податок на нерухомість: деталі прийнятих змін до Податкового кодексу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://finbalance.com.ua/news/Podatok-na-nerukhomist-detali-priynyatikh-zmin-do-Podatkovoho-kodeksu.

УДК 657.632

С.М. БЫЧКОВА, *д.э.н., профессор,*
зав.каф. «Бухгалтерский учет и аудит»,
Санкт-Петербургский государственный аграрный университет,
г. Санкт-Петербург, Россия

Е.Ю. ИТЫГИЛОВА, *к.э.н.,*
доцент каф.«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
Восточно-Сибирский государственный университет технологий и управления,
г. Улан-Удэ, Республика Бурятия, Российская Федерация

МЕТОДИКА ВЫЯВЛЕНИЯ ИСКАЖЕНИЙ В РЕЗУЛЬТАТЕ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ АУДИТА

Методологический подход, определенный МСА 240 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности», предполагает, что в ходе аудита финансовой отчетности должна быть оценена вероятность существенного искажения финансовой отчетности в результате совершения или сокрытия недобросовестных действий руководством, представителями собственников или работников экономического субъекта.

Процесс выявления искажений в результате недобросовестных действий можно разделить на следующие этапы:

1) построение аудиторской версии искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий;

2) проведение процедур получения информации для оценки риска существенных искажений в результате недобросовестных действий;

3) оценка факторов риска недобросовестных действий;

4) выявление и оценка рисков существенных искажений в результате недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок ее подготовки в отношении классов операций, сальдо счетов и раскрытий;

5) проведение процедур выявления искажений исходя из оцененного уровня риска существенных искажений в результате недобросовестных

действий на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок ее подготовки в отношении классов операций, сальдо счетов и раскрытий;

6) оценка аудиторских доказательств, полученных путем проведения процедур выявления искажений, исходя из оцененного уровня риска существенных искажений в результате недобросовестных действий.

Рассмотрим последовательно каждый этап аудиторских работ по рассмотрению вероятности искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий со стороны экономического субъекта.

Этап 1. Построение аудиторской версии искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий. Аудиторская версия представляет предположения членов аудиторской группы о степени подверженности финансовой отчетности искажениям в результате недобросовестных действий и механизме ее преднамеренного искажения. При разработке аудиторской версии членами аудиторской группы должны быть обсуждены следующие вопросы:

1) подверженность преднамеренным искажениям разделов, элементов и статей финансовой отчетности;

2) способы совершения и сокрытия недобросовестных действий по манипулированию показателями финансовой отчетности и незаконному присвоению активов со стороны руководства экономического субъекта;

3) обстоятельства, которые могли бы свидетельствовать о манипулировании показателями финансовой отчетности и способы, которые руководство экономического субъекта могло использовать для недобросовестного представления информации в финансовой отчетности;

4) факторы внешней и внутренней среды функционирования экономического субъекта, которые могут создать условия совершения недобросовестных действий руководством или работниками экономического субъекта;

5) участие руководства экономического субъекта в надзоре за работниками, имеющими доступ к денежным средствам или другим активам, подверженным риску их незаконного присвоения;

6) необычные или необъяснимые изменения в поведении или образе жизни руководства или работников экономического субъекта, которые привлекли внимание аудиторской группы;

7) типы обстоятельств, которые могут указывать на возможность совершения недобросовестных действий;

8) риск игнорирования руководством экономического субъекта средств внутреннего контроля или оказания неправомерного влияния на процесс представления финансовой отчетности, например, путем манипулирования величиной доходов с целью воздействия на показатели прибыльности и финансовых результатов деятельности экономического субъекта.

Результатом обсуждения перечисленных вопросов является построение аудиторской версии искажения финансовой отчетности в результате ее недобросовестного составления, а также планирование и разработка

аудиторских процедур, соответствующих оценке вероятности преднамеренного искажения финансовой отчетности экономического субъекта.

Этап 2. Проведение процедур получения информации для выявления риска существенных искажений в результате недобросовестных действий. Уровень риска существенных искажений финансовой отчетности в результате недобросовестных действий оценивается на основе информации о деятельности экономического субъекта, среде его функционирования и системе внутреннего контроля. Процедурами получения информации, необходимой для выявления рисков существенных искажений в результате недобросовестных действий являются запросы, аналитические процедуры и рассмотрение прочей информации.

Запросы. Запросы направляются руководству экономического субъекта и представителям его собственников, отделу внутреннего аудита и другим работникам и позволяют получить информацию о фактических или предполагаемых случаях недобросовестных действий со стороны рядовых сотрудников и руководства экономического субъекта.

Аналитические процедуры выполняются на предмет выявления необычных или неожиданных взаимосвязей между показателями финансовой отчетности, которые могут свидетельствовать о рисках существенных искажений в результате недобросовестных действий.

Анализ прочей информации о риске существенных искажений финансовой отчетности в результате недобросовестных действий предполагает рассмотрение аудитором результатов обсуждений членами аудиторской группы, информации, полученной в процессе установления и поддержания отношений с клиентом, а также опыта, приобретенного при проведении других проверок экономического субъекта.

Этап 3. Выявление и оценка факторов риска недобросовестных действий. Информация, полученная в результате процедур оценки риска, и соответствующие мероприятия могут свидетельствовать о наличии факторов риска недобросовестных действий. Наличие факторов риска недобросовестных действий в деятельности экономического субъекта может свидетельствовать об имеющихся рисках существенных искажений финансовой отчетности в результате недобросовестных действий. Оценка факторов риска недобросовестных действий предполагает определение событий или обстоятельств, под влиянием которых создаются условия для совершения недобросовестных действий.

В основе положений стандарта о факторах риска недобросовестных действий находится концепция мошенничества. Западные специалисты при расследовании причин совершения недобросовестных действий руководствуются концепцией «треугольника мошенничества». По мнению С. Альбрехта, его образуют следующие элементы: 1) давление финансовых обстоятельств; 2) возможность совершить и некоторое время скрывать акт мошенничества; 3) способность оправдать это действие. Теоретической основой данной концепции является «гипотеза Кресси», сформулированная в 50-х годах. Согласно ей, сотрудники, которым корпорация доверяет финансово-

материальные ценности, могут злоупотреблять этим доверием, если они: 1) сталкиваются с финансовыми проблемами, которые, по их мнению, не подлежат огласке; 2) приходят к мысли, что эти проблемы могут быть разрешены при помощи финансово-материальных средств, которые им доверены, и без риска быть пойманными; 3) способны совместить представление о себе, как о людях, заслуживающих доверие, и собственные действия, фактически нарушающие это доверие.

Условия для совершения недобросовестных действий делятся на три группы факторов:

- мотивация или давление обстоятельств;
- возможность совершения и сокрытия недобросовестных действий;
- обоснование недобросовестных действий.

Ситуация, складывающаяся под влиянием всех трех групп факторов, свидетельствует о высоком уровне риска существенных искажений финансовой отчетности в результате недобросовестных действий.

Этап 4. Выявление и оценка рисков существенных искажений в результате недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок ее подготовки в отношении классов операций, сальдо счетов и раскрытий.

1) рассмотрение рисков недобросовестных действий при признании доходов. Допущение о наличии рисков недобросовестного признания доходов предполагает оценку того, какие виды доходов, доходных операций или утверждений вызывают такие риски.

2) определение и оценка рисков существенных искажений в результате недобросовестных действий, и изучение соответствующих средств контроля экономического субъекта. Риски существенного искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий признаются как более значимые и должны быть оценены во взаимосвязи с рисками средствами контроля, включая конкретные контрольные действия.

Этап 5. Проведение процедур выявления искажений исходя из оцененного уровня риска существенных искажений в результате недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок ее подготовки в отношении классов операций, сальдо счетов и раскрытий.

Определение характера, сроков и объема аудиторских процедур выявления существенных искажений финансовой отчетности в соответствии с оцененным уровнем риска осуществляется с учетом непредсказуемости их выполнения для лиц, ответственных за подготовку и представление финансовой отчетности.

1. Проведение аудиторских процедур исходя из оцененного уровня рисков существенных искажений финансовой отчетности в результате недобросовестных действий на уровне предпосылок ее подготовки. В соответствии с выявленными и оцененными рисками существенных искажений финансовой отчетности на уровне предпосылок ее подготовки могут быть изменены:

а) характер аудиторских процедур, их тип и сочетания с целью повышения надежности и уместности аудиторских доказательств; б) сроки выполнения

процедур проверки по существу, применительно ко всему проверяемому периоду, кварталам или месяцам), либо ближе к окончанию отчетного периода; в) объем аудиторских процедур (например путем увеличения выборочной совокупности или проведения более детальных аналитических процедур).

2. Проведение аудиторских процедур исходя из оцененного уровня рисков существенных искажений, связанных с игнорированием руководством средств контроля. Руководство экономического субъекта имеет возможность совершения недобросовестных действий путем оказания неправомерного влияния на данные бухгалтерского учета и подготовку финансовой отчетности путем игнорирования соответствующих средств контроля.

Риск игнорирования руководством экономического субъекта средств контроля с целью оказания неправомерного влияния на показатели финансовой отчетности считается значимым риском, но независимо от того, была ли проведена его оценка, должны быть выполнены следующие аудиторские процедуры:

а) тестирование бухгалтерских проводок и корректировок на предмет их недобросовестного характера;

б) ретроспективная обзорная проверка существенных оценочных значений на предмет их необъективности;

в) оценка экономической обоснованности значимых сделок.

Рассмотрим перечисленные аудиторские процедуры.

Тестирование бухгалтерских проводок и корректировок на предмет их недобросовестного характера. Существенные искажения финансовой отчетности по причине недобросовестных действий часто являются результатом манипулирования показателями финансовой отчетности, например с помощью проведения ненадлежащих или несанкционированных хозяйственных операций или внесения корректировок в статьи финансовой отчетности без записей по счетам, к примеру путем консолидации корректировок и перегруппировки статей. Подобные факты могут происходить на протяжении всего года или в конце отчетного периода.

Недобросовестный характер бухгалтерских проводок и корректировок может быть установлен в результате оценки рисков существенного искажения, связанных с игнорированием средств контроля бухгалтерских проводок, например, рисков совершения недобросовестных действий в обход автоматизированных процессов обработки бухгалтерской информации путем внесения корректировок на уровне финансовой отчетности.

При отборе бухгалтерских проводок и корректировок для целей тестирования и определения подхода к изучению подтверждающих документов по отобранным статьям, рассмотрению подлежат следующие вопросы:

1) *оценка рисков существенного искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий.*

2) с*редства контроля бухгалтерских проводок и корректировок.*

3) процесс составления финансовой отчетности экономического субъекта и характер доказательств, которые могут быть получены.

4) отличительные признаки недобросовестности бухгалтерских проводок и корректировок.

5) характер и сложность счетов.

6) бухгалтерские проводки и корректировки, выходящие за пределы обычной хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Ретроспективная обзорная проверка оценочных значений. Проверка суждений и допущений руководства в отношении значимых оценочных значений проводится с целью выявления признаков проявления необъективного подхода к расчету оценочных значений. Такая необъективность создает риск существенного искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий.

Оценка экономической обоснованности существенных сделок. Оценка экономической обоснованности существенных сделок экономического субъекта проводится с целью выявления сделок недобросовестного характера, то есть подразумевающих фальсификацию финансовой отчетности или сокрытие незаконного присвоения активов. Недобросовестными могут быть:

– сделки, выходящие за пределы обычной хозяйственной деятельности экономического субъекта или выглядящие нетипичными в данных обстоятельствах;

– сделки, форма которых выглядит чрезмерно сложной, например, с участием нескольких организаций в рамках консолидированной группы или множеством несвязанных третьих сторон;

– сделки по которым, руководство экономического субъекта не обсудило их характер и порядок учета с представителями собственника этого субъекта;

– сделки, документальное обоснование которых представляется недостаточным;

– сделки, в отношении которых руководство экономического субъекта уделяет больше внимания применению конкретного порядка учета, а не их экономическому содержанию;

– сделки, в осуществлении которых участвуют неконсолидированные связанные стороны, включая специально созданные организации, сделки с которыми не были надлежащим образом проверены или санкционированы представителями собственника экономического субъекта;

– сделки в осуществлении которых участвуют неустановленные связанные стороны или стороны, не имеющие материальных и финансовых возможностей для обеспечения сделки без помощи аудируемого экономического субъекта.

Этап 6. Оценка аудиторских доказательств, полученных путем проведения процедур выявления искажений исходя из оцененного уровня риска существенных искажений в результате недобросовестных действий.

Итогом проведения всех этапов аудиторских работ по рассмотрению вероятности искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий со стороны экономического субъекта является формирование аудитором выводов на основе полученных аудиторских доказательств по следующим вопросам:

а) произошли ли какие-либо изменения в оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности на уровне предпосылок ее подготовки. Вывод об этом может предоставить дополнительную информацию о рисках существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями, и помочь принять решение о выполнении дополнительных или других аудиторских процедур.

б) указывают ли результаты аналитических процедур, выполненных по завершении аудиторского задания на ранее невыявленный риск существенного искажения в результате недобросовестных действий. Например, нетипичные отношения, связанные с доходами и прибылью на конец года, то есть необычно большие суммы прибыли, учтенные в последние несколько недель отчетного периода, или нетипичные сделки, или несоответствие суммы прибыли тенденциям денежных потоков от операций.

в) свидетельствует ли отдельный случай недобросовестных действий о высоком уровне риска существенных искажений в результате таких действий;

г) является ли выявленное искажение результатом недобросовестных действий руководства или работников экономического субъекта, либо сговора между ними и третьими лицами. Если факт этого подтвержден, то надежность ранее полученных аудиторских доказательств, а также полнота и верность представлений и заявлений руководства или подлинность документов бухгалтерского учета и других документов могут быть поставлены под сомнение.

По итогам аудита, аудитор может прийти к выводу о том, что финансовая отчетность существенно искажена в результате недобросовестных действий, либо к выводу о невозможности выразить мнение о финансовой отчетности, но и в том и другом случае должна быть дана оценка выявленным преднамеренным искажениям с точки зрения влияния на аудиторское мнение и тип его модификации.

УДК 658:330.131.7

Н.Г. ВИГОВСЬКА, *д.е.н.,*
професор кафедри фінансів і кредиту,
Житомирський державний технологічний університет

В.Г. ВИГОВСЬКИЙ,
асистент кафедри економіки підприємства,
Житомирський державний технологічний університет

РИЗИК ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ: ОЦІНКА НАУКОВИХ ПІДХОДІВ

Динамізм сучасного світу, усвідомлення підприємства як елементу макроекономічної системи, посилення впливу на підприємства негативних факторів зовнішнього середовища та необхідність виживання у глобалізованому оточуючому середовищі призвела до зростання уваги науковців до економічної категорії «ризик». Важливість проведення наукових досліджень категоріально-понятійного апарату ризикології обумовлена необхідністю оцінки ризику,

нейтралізації негативних наслідків ризикованих подій та прийняття виважених управлінських рішень, спрямованих на адаптацію до динамізму макроекономічної системи. Метою дослідження є вивчення ризику як економічної категорії та уточнення його сутності на підставі критичного аналізу існуючих наукових підходів.

Оцінка наукової літератури дозволила зробити висновок про неоднозначність тлумачення категорії «ризик». Перша виділена група науковців стверджує, що ризик є економічною категорією. Зокрема, В. Лук'янова акцентує увагу на тому, що ризик є об'єктивно-суб'єктивною категорією [1], з чим ми повністю погоджуємось. Певна ризикована подія може виникнути під впливом об'єктивних факторів, наприклад, зміни політичної ситуації, погіршенні ринкової кон'юнктури, зміни податкового законодавства, які складно передбачити і якими неможливо управляти, а також під впливом суб'єктивних факторів (помилкове управлінське рішення, непрофесійність керівника, застарілі методи планування, неякісний маркетинг тощо), управляти якими підприємство спроможне.

Найбільша друга група науковців надають характеристику ризику як ймовірності або можливості несприятливих подій. Причому вчені в цьому контексті показують і наслідки виникнення ризику (втрати підприємством своїх витрат [2], відхилення результатів конкретних рішень або дій від очікуваних [3], виникнення втрат, недоотримання прибутків, небажаного розвитку середовища функціонування, відхилення від установлених цілей [4], втрати підприємством частини своїх ресурсів, недоодержання доходів чи появи додаткових витрат у результаті здійснення певної виробничої і фінансової діяльності [5]). В цій групі окремо слід виділити погляди О.В. Романченко [6], яка стверджує, що це невизначеність, ймовірність настання непередбачених подій, що спричиняє за собою можливість відхилення від поставленої мети, наявність альтернативних варіантів дії, необхідність їх оцінки і вибору. Тобто, якщо більшість дослідників з цієї групи акцентують увагу на негативних наслідках виникнення ризику, то автор виділяє і можливості для прийняття альтернативних рішень, що є позитивним наслідком ризику.

Третя група науковців визначає ризик як невизначеність або ступінь невизначеності. Д. Єндовецький [7], зосереджуючи увагу на фінансових результатах діяльності підприємства, ототожнює ризик із ступенем невизначеності щодо майбутніх доходів і витрат. Але поняття ризику лише пов'язувати з фінансовими результатами підприємства вважаємо неправильним. Наприклад, ризикована подія може призвести і до втрати конкурентоздатних позицій підприємства на ринку факторів виробництва, на ринку споживачів, до банкрутства тощо.

Г. Клейнер [8] (представник четвертої виділеної групи) визначає ризик як небезпеку. Зауважимо, що у даному трактуванні ризик представлений з негативним забарвленням, оскільки будь-яка небезпека призводить до втрат.

Н.В. Хохлов [9] визначає ризик як подію, що вважаємо більш точним, оскільки подія може мати як позитивні наслідки, так і позитивні. Але у

тлумаченні Н.В. Хохлова ризик призводить виключно до негативних наслідків, що вважаємо невірним.

А.П. Альгін, Ю.С. Масленченков, Є.В. Серегін [10, 11, 12] визначають ризик як діяльність, пов'язану з невизначеністю. Таке тлумачення акцентує увагу дослідників на активній спрямованості діяльності підприємства, оскільки часто ризик виступає своєрідним «поштовхом» до переорієнтації стратегії підприємства, коригуванні фінансових планів та прогнозів, застосуванні методів стратегічного аналізу.

Визначаючи ризик як характеристику діяльності суб'єкта ринкових відносин (або рішення, що ним приймається) в центр наукового дослідження поставлено управлінське рішення, яке формується керівництвом підприємства: «ризик – це характеристика рішення, що приймається суб'єктом за ситуації, коли можливі альтернативи, що реалізовуються в багатьох (більше одного) результатах, існує невизначеність відносно конкретного результату, і, принаймні, один з результатів небезпечний» [13]. У наведеному визначенні автор поняття ризику ототожнює з його наслідками, оскільки оцінка ризику виступає основою для певних управлінських дій. До представників цієї групи можна віднести і О. Івасенка, який пише, що ризик – це ситуативна характеристика діяльності будь-якого суб'єкта ринкових відносин, що відображає невизначеність її результату і можливі несприятливі (або, навпаки, сприятливі) наслідки у разі неуспіху (або успіху) [14]. Досить вдалим у наведеному трактуванні є усвідомлення і позитивних, і негативних наслідків появи ризику.

Таким чином, узагальнивши та критично оцінивши існуючі погляди на поняття ризику, нами запропоновано таке уточнене визначення: ризик – це економічна категорія, характеристика діяльності підприємства, пов'язана з імовірністю виникненням непередбачуваних ситуацій, що можуть призвести до негативних та позитивних наслідків, ідентифікація та оцінка якого вимагає розробки альтернативних варіантів управлінських рішень. Уточнене визначення акцентує увагу на можливості (імовірності) настання сприятливих (несприятливих) подій, які потребують певних коригувальних дій управлінського апарату підприємства.

Список використаних джерел:

1. Лук'янова В.В. Економічний ризик: [навчальний посібник] / В.В. Лук'янова, Т.В. Головач. – К.: Академвидав, 2007. - 462 с.
2. Сердюкова И. Д. Управление финансовыми рисками / И.Д. Сердюкова // Финансы. – 1995. - № 12. - С. 6-9.
3. Ілляшенко С.М. Економічний ризик: [навчальний посібник]. - 2-ге вид., доп. і перероб. / С.М. Ілляшенко. - К.: Центр навчальної літератури, 2004. - 220 с.
4. Кузьмін О.Є. Теоретичні та прикладні засади менеджменту: [навчальний посібник] / О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник. – Львів: Інтелект-Захід, 2003. – 352 с.
5. Машина Н.І. Економічний ризик та методи його вимірювання: Навч. посіб. - К.: Центр навч. літ, 2003. - 188 с.
6. Романченко О.В. До питання теорії економічного ризику / О.В. Романченко // Фінанси України. - 1997. - № 7. - С. 113-117.

7. Ендовицкий Д. Систематизация методов анализа и оценка инвестиционного риска / Д. Ендовицкий, С. Коменденко // Инвестиции в России. - 2001. - № 3. - С. 39-46.
8. Клейнер Г. Риски промышленных предприятий (как их уменьшить и компенсировать) / Г. Клейнер // Российский экономический журнал. - 1994. - № 5-6. - С. 85-92.
9. Хохлов Н. В. Управление риском: учеб. пособ. / Н.В. Хохлов. - М.: Юнити-Дана, 2001. – 239 с.
10. Альгин А.П. Риск и его роль в общественной жизни / П. Альгин. - М.: Дело, 1989. - 187 с.
11. Масленченков Ю.С. Системное и ситуационное управление банковской деятельностью / Ю.С. Масленченков, Ю.Н. Тронин // Бизнес и банки. - 1998. - № 3. - С. 2-5.
12. Серегин Е.В. Предпринимательские риски / Е.В. Серегин. - М.: Финансовая академия, 1994. - 364 с.
13. Тронин Ю.Н. Можно ли управлять рисками? / Ю.Н. Тронин // Банковские технологии. - 2000. - № 3. - С. 60-63.
14. Ивасенко А.Г. Банковские риски / А.Г. Ивасенко. - М.: Вузовская книга, 1998. – 104 с.

УДК 657.37

О.О. ГАВРИЛЮК, *к.е.н.,*
старший викладач кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

ЕКОЛОГІЧНІ ПРІОРИТЕТИ ЗВІТНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Статистична звітність сільськогосподарських підприємств неодноразово зазнавала змін. Це спричинене специфікою аграрного виробництва та складністю адаптації показників діяльності до загальноприйнятої методики. Визначення собівартості основної та побічної продукції, фінансових результатів, рентабельності виробництва тощо мають свої особливості. Разом з тим адаптація системи статистики до міжнародних стандартів вимагає відображення результатів роботи підприємств не лише в фінансовій, але й у соціальній, екологічній площині. Науково доведено, що повинен зберігатися баланс трьох видів ресурсу: економічного, природного та соціального.

В зв'язку з цим пріоритетними для аграрного сектору України мають бути не лише економічні, а і соціальні та екологічні напрями розвитку. Ведення екологічно свідомого сільськогосподарського виробництва дозволить конкурувати на зовнішніх ринках. Так, згідно з прогнозами [4], Європейський Союз планує обмежити використання експортних субсидій та мінімізувати тарифні обмеження імпорту сільськогосподарської продукції. Натомість ключовими інструментами захисту ринку стануть нетарифні обмеження (безпека та висока якість продукції, екологічні нормативи виробництва та інше), виховання покупців щодо необхідності придбання винятково якісної і

екологічно безпечної продукції. Для забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних товаровиробників стратегія розвитку аграрного виробництва має включати аналогічні завдання в контексті загальноприйнятих світових принципів ведення господарської діяльності.

Україна як європейська держава повинна зважати на низку міжнародних ініціатив у сфері обліку ефективності природокористування. Характерно, що більшість з них спрямована на обґрунтування корпоративної екологічної звітності, зокрема: Керівництво по складанню звітності, опубліковане в рамках Глобальної ініціативи зі звітності (GRI, 2002, 2006); Концептуальні основи екологічної звітності, опубліковані Європейською федерацією бухгалтерів (FEE, 2000); Концепція довіри до звітності сталого розвитку компанії PricewaterhouseCoopers (Weiss and Scheiwiller, 1999); розробки Асоціації Привілейованих Сертифікованих Бухгалтерів (ACCA) та Канадського інституту дипломованих бухгалтерів (CICA); розробки ООН в рамках Програми охорони навколишнього середовища (UNEP) та інші.

Формування статистичної екологічної звітності принесе користь більше за рахунок зниження ризику, ніж в результаті збільшення прибутковості. Економія коштів, підвищення якості сільськогосподарської продукції, оптимальне використання ресурсів, впровадження інноваційних, екологічно чистих методів виробництва, збільшення вартості і поліпшення репутації вітчизняних підприємств є вагомими аргументами.

Причиною зростання уваги до екологічної звітності є збільшення витрат на навколишнє середовище, наприклад, зборів, штрафів, зобов'язань і, зрештою, втрати репутації сільгоспвиробниками. Так, дослідження свідчать, що агропромисловий комплекс України є найбільшим забруднювачем навколишнього природного середовища. Наприклад, технології вирощування сільськогосподарської продукції роблять їжу не менш небезпечною для здоров'я, ніж промислові викиди [5, с. 22].

Важливою проблемою економічного та екологічного характеру є порушення балансу внесення сільськогосподарськими підприємствами добрив під урожай. Спостерігається негативна тенденція зменшення як використаних органічних добрив, так і удобрених площ. Разом з тим поступово зростає використання мінеральних добрив. За останні десятиліття площі угідь, де застосовуються мінеральні речовини зросла з 22 до 70 %.

Водночас в аграрних підприємствах відсутні розроблені механізми обліку і контролю економічного, екологічного, соціального ефекту від зміни співвідношень в процесі удобрення ґрунтів. Теперішня пропорція застосування азотних, калійних і фосфорних міндобрив вітчизняними сільгоспвиробниками має вигляд: N : P : K = 1 : 0,2: 0,17 [1, с. 19], тоді, як оптимальним співвідношенням вважається таке, яке знаходиться у межах N : P : K = 1 : 0,9 : 0,7. Збільшення обсягів азоту призводить до порушення структури поживних речовин ґрунту, підвищення рівня нітратів у готовій продукції. Окрім того, існує гостра проблема виснаження сільськогосподарських земель (особливо орендованих) внаслідок недотримання сівозмін, що потребує чіткого контролю з боку держави.

Проте, часто відсутні методики моніторингу таких екологічних і соціальних впливів, а впровадження екологічної статистичної звітності має ряд перешкод, зокрема: надмірна складність визначення із загальної сукупності «екологічних» статей витрат та доходів; складний процес вимірювання та вартісної оцінки величини витрат, пов'язаних із діяльністю, яка має вплив на навколишнє середовище; зацікавленість менеджменту підприємств в максимізації прибутків і скороченні нерентабельних вкладень, перш за все в результаті відсутності мотивацій зі сторони держави на здійснення природоохоронних заходів та їх облік; недостатня сформованість нормативного забезпечення процесу подання інформації про екологічну діяльність підприємств; застарілість і обмеженість методик обліку аграрного виробництва у сфері формування фінансових показників.

Варіанти вирішення зазначених проблем наводять ряд науковців. Н.В. Семенишена [3] у Примітках до річної фінансової звітності пропонує додати такі показники: підсумки виконання підприємством спеціальних екологічних програм (за наявності) та природоохоронних заходів; дотримання в практичній діяльності природоохоронного законодавства, ліцензійних угод, ідеології дбайливого використання природних ресурсів тощо. І.Б. Садовська акцентує увагу на необхідності розробки та подання управлінських соціально-екологічних звітів щодо використання земельних ресурсів [2].

Вважаємо за доцільне доповнити запропоновані показники інформацією про дотримання затверджених сівозмін, щоб на відомчому рівні здійснювати контроль за використанням земельних ресурсів і запобігати їх виснаженню.

Отже, введення до системи національної статистики екологічних показників створює цілісну картину екологічного ефекту від діяльності сільськогосподарських підприємств, що дозволить державі виконувати функції контролю за використанням природного середовища та сприяє конкурентоспроможності вітчизняної продукції на закордонних ринках.

Список використаних джерел:

1. Розвиток аграрного виробництва як передумова забезпечення продовольчої безпеки України. – К.: НІСД, 2011. – 39 с.
2. Садовська І.Б. Управлінський облік в регулюванні земельних відносин аграрного бізнесу / І.Б. Садовська // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес». – 2012. – Вип. 177, Ч. 4. – С. 87–91.
3. Семенишена Н.В. Комунікативна та інформаційно-аналітична функції бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / Н.В. Семенишина. – К., 2008. – 21 с.
4. Спільна аграрна політика Європейського Союзу: можливості та виклики для України. – К.: НІСД, 2011. – 19 с.
5. Царенко О.М., Щербань В.П., Тархов П.Б. Економіка та менеджмент екологізації АПК: Монографія. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2002. – 256 с.

УДК 657.433

П.М. ГАРАСИМ, *д.е.н., професор,*
Львівська державна фінансова академія

Н.О. ЛОБОДА, *к.е.н., доцент,*
Львівська державна фінансова академія

М.П. ГАРАСИМ, *к.е.н., доцент,*
Львівська державна фінансова академія

РОЗРОБКА ЗАХОДІВ ЩОДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Для нормального функціонування ринкових відносин необхідно мати достовірну інформацію про фінансовий стан підприємства, зокрема про кредиторську заборгованість. На сьогоднішній день одним із найбільш складних і суперечливих питань обліку є облік кредиторської заборгованості, що пов'язано з існуванням проблеми неплатежів. Вирішення зазначеної проблеми значно залежить від вдосконалення бухгалтерського та податкового обліку.

Дослідженню даного питання присвячені роботи таких вітчизняних вчених як: Бутинця Ф.Ф., Куцика П.О., Кірейцева Г.Г., Сопка В.В., Чабанюк О.М., Швеця В.Г. та інших. Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених у дослідженні означеної проблематики варто все-таки зауважити, що на сьогодні проблеми вдосконалення бухгалтерського та податкового обліку кредиторської заборгованості не знайшли свого повного вирішення та залишаються дискусійними.

Ситуація, що склалася на сьогодні в Україні в умовах наслідків світової кризи, спонукає суб'єктів господарської діяльності шукати нові шляхи для оптимізації діяльності. Більшість функціонуючих підприємств за останні роки не можуть похвалитися достатньою прибутковістю, а все більше збільшують кредиторську заборгованість. Цей факт є показником підвищеної активності суб'єктів підприємництва на ринку, що спричиняє за собою тенденцію значного зростання зобов'язань над борговими вимогами [1]. Проте залучення позикових коштів спрямоване не на реструктуризацію виробництва, а, навпаки, на погашення своїх зобов'язань перед іншими кредиторами. Тому необхідно постійно розробляти і впроваджувати заходи щодо удосконалення управління кредиторською заборгованістю, а саме:

- оптимізація величини кредиторської заборгованості підприємства;
- постійний контроль оборотності коштів у розрахунках та стану розрахунків за термінами;
- проведення відбору потенційних покупців і визначення умов і форм оплати товару, що передбачені в договорах;
- застосування практики відвантаження товару в кредит постійним покупцям;

• проведення ранжирування кредиторської заборгованості за строками виникнення;

• постійний аналіз рівня усіх видів заборгованості;

• дотримання економічно обгрунтованого рівня співвідношення між кредиторською та дебіторською заборгованості;

• розширення системи авансових платежів;

• своєчасне виявлення недопустимих видів кредиторської заборгованості.

Отже, впровадження ефективної системи управління заборгованістю дасть можливість підприємству контролювати кредиторську заборгованість, проводити її погашення в установлені строки та формувати кредитну політику. У такому випадку залучені кошти будуть виступати для підприємства додатковим та відносно дешевим джерелом його фінансування.

Зобов'язання виникають через існуючі обов'язки підприємства щодо передачі певних активів чи надання послуг іншому підприємству в майбутньому. Як правило, підприємство має кілька видів зобов’язань і значну кількість кредиторів, так само як і дебіторів. Отже користувачам фінансової звітності необхідно мати можливість визначати величини і типи дебіторської та кредиторської заборгованостей. Перевірка фінансових звітів незалежними аудиторами є достатнім для того, щоб користувачі були впевнені у тому, що всі зобов'язання та розрахунки з дебіторами належним чином визначені, оцінені та включені до фінансових звітів відповідно до вимог чинного законодавства та П(С)БО. Щоб задовольняти ці вимоги, дебіторська і кредиторська заборгованості повинні бути визначені та класифіковані належним чином [2].

В умовах формування і становлення нових соціально-економічних відносин актуальним є створення ефективного внутрішнього аудиту. У процесі планування структури обліку та управління внутрішнім аудитом важливим етапом є розробка програми проведення перевірки операцій з обліку кредиторської заборгованості, що визначає характер, терміни і обсяги запланованих прийомів і способів аудиту. Так, в програму аудиту кредиторської заборгованості можуть бути включені питання:

• перевірка відображення кредиторської заборгованості в господарських операціях та реєстрах обліку;

• перевірка критеріїв оцінки кредиторської заборгованості;

• відображення операцій з кредиторською заборгованістю у фінансовій, статистичній та податковій звітності.

Оскільки саме облік надає керівництву підприємства оперативну, достовірну та об'єктивну інформацію ефективне досягнення цієї мети можливе при комп'ютеризації обліку на підприємстві. Комп'ютерна система бухгалтерського обліку забезпечує вирішення багатьох завдань через реєстрацію господарських фактів та обробки даних. При проведенні перевірки в умовах комп'ютерної обробки даних система дозволить своєчасно виявляти недопустимі види кредиторської заборгованості, зокрема, безнадійну заборгованість та правильне і своєчасне її списання, що дасть змогу отримати достовірну інформацію, необхідну при формуванні та відображенні фінансових

результатів. Дана система на сьогодні дає можливість накопичувати, аналізувати, інтерпретувати та надавати інформацію користувачам обліку для прийняття управлінських рішень.

Запропоновані методи удосконалення обліку кредиторської заборгованості дозволяють постійно контролювати та моніторити ситуацію з нею, вчасно і вірно приймати рішення, уникати суперечних ситуацій з кредиторами.

Список використаних джерел:

1. Гарасим П.М. Організація обліку і звітності: [навч. посібник] / П.М. Гарасим, М.П. Гарасим, С.В. Приймак. – Львів: НВФ «Українські технології», 2012. –328 с.
2. Організація обліку: [навч. посібник] / М.Т. Костишина, У.М. Киричук, Н.О. Лобода, М.Я. Демко. – Львів: ЛДФА, 2011. – 192 с.

УДК 004:657

Н.В. ГОЛЯЧУК, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

В.С. РИХЛЮК
здобувач кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

РОЛЬ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Інформація керує світом, всі провідні фахівці в сфері інформаційних технологій наголошують, що XXI століття – це час побудови інформаційного суспільства. Інформаційні технології вдосконалюють процеси управління, автоматизують процедури, спрощують взаємодію між діловими партнерами, удосконалюючись самі, видозмінюють бізнес: механізми його ведення та способи комунікації.

Перспективним напрямом розвитку бізнесу є нова інформаційна технологія, яка дістала назву хмарні обчислення (Cloud computing). Концепція хмарних обчислень стала результатом еволюційного розвитку інформаційних технологій за останні десятиліття. Згідно з офіційним визначенням Національного інституту стандартів і технологій США (NITS), хмарні обчислення – це система надання користувачеві повсюдного і зручного мережевого доступу до загального пулу інформаційних ресурсів (мереж, серверів, систем зберігання даних, додатків і сервісів), які можуть бути швидко надані та гнучко налаштовані на його потреби з мінімальними управлінськими зусиллями і необхідністю взаємодії з провайдером послуг (сервіс-провайдером) [1].

Прикладом хмарних технологій, який вже давно широко використовується не лише в економіці, а й в повсякденному житті, є електронна пошта.

Український ринок «хмарних» послуг знаходиться на початковій стадії розвитку. За даними [2] 90 % українських компаній ще не користуються цією технологією, однак спостерігається зростаючий інтерес до «хмарної» моделі надання IT-послуг.

На сьогодні використання хмарних технологій для управління підприємством цілому та ведення бухгалтерського обліку зокрема пропонують фірми «1С», «Парус», «БухСофт» та інші.

Система «1С: Підприємство 8» має конфігурацію «1С: Підприємство 8 через Інтернет», яка надає можливість роботи з програмами через використання хмарного сервісу. Конфігурація містить додатки: «1С:Бухгалтерія», «1С: Управління невеликою фірмою», «1С: Звітність підприємця», «1С: Зарплата і управління персоналом», «1С: Бухгалтерія державного закладу». Відеокурс «1С: Бухгалтерія 8» містить навчальні відеоролики, якими можна користуватись в режимі онлайн [3].

Фірма «Парус» розробила та впроваджує хмарну платформу «jПарус», основною метою якої є максимально спростити роботу бухгалтерів та інших спеціалістів, яким доводиться працювати з рішеннями на базі платформи, та мінімізувати затрати компаній на IT [4].

Компанія БухСофт запустила проект «БухСофт-Онлайн», який представляє універсальний бухгалтерський комплекс в мережі Інтернет. Він охоплює не тільки всі ділянки обліку – бухгалтерський, податковий, зарплатний, кадровий, складський, оперативний, управлінський, а й фактично є системою захищеного юридично значимого документообігу, що дозволяє користувачеві відправляти звітність до контролюючих органів, а в перспективі мати електронний документообіг у всіх сферах діяльності компанії [5].

При ведені бухгалтерського обліку на підприємстві із застосуванням хмарних обчислень підприємство отримує наступні переваги*:*

1. Можливість доступу персоналу до інформаційних ресурсів у будь-який час, з будь-якого пристрою, який підключений до Інтернет, не залежно від місця знаходження.
2. Скорочення витрат на обслуговування, на технічне та програмне забезпечення, утримання IT-спеціалістів, зменшення паперового та запровадження електронного документообігу.
3. Оплата послуг за фактом використання програмних ресурсів.
4. Задоволення потреб кінцевого користувача.

Отже, використання хмарних технологій для ведення бухгалтерського обліку є досить перспективним напрямком, особливо на сучасному етапі економічного розвитку. Одним із найбільш вагомих економічних ефектів є суттєве зменшення витрат на програмне забезпечення, серверне обладнання та обслуговуючий персонал.

Список використаних джерел:

1. Гриб'юк О.О. Перспективи впровадження хмарних технологій в освіті / О.О. Гриб'юк [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lib.iitta.gov.ua/1111/1/grybyuk-stattya1-hmary%2B_Copy.pdf.

2. Віннічук Ю. Бізнес ховається в хмарах / Ю. Віннічук // Економічна правда / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.epravda.com.ua /publications/2012/08/6/ 331252.
3. 1С: Предприятие 8 через Інтернет [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://1cfresh.com.
4. Прикладні рішення хмарної платформи «jПарус» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://j.parus.ua/ua/351/.
5. БухСофт – Онлайн [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.buhsoft.ru/?title=online/index.php.

УДК 332.025.12

Ю.А. ГОРОХОВЕЦЬ,
здобувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Академія муніципального управління

ОСОБЛИВОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ АГРАРНИХ РОЗПИСОК В АПК РЕГІОНУ

Питання агрокредитування в Україні довгий час залишається не вирішеним, хоча в АПК функціонують малі, середні та великі підприємства. Великі підприємства, маючи в розпорядженні значні площі земельних угідь, нову техніку, технології, при необхідності в залучених коштах, мають змогу отримати банківський кредит. По іншому складається ситуація в середніх та малих господарствах, які не володіють достатнім обсягом активів, а тому і не можуть розраховувати на залучення кредитних коштів. Це стримує економічний і соціальний розвиток регіонів, дестабілізує економічну безпеку країни вцілому.

Для того, щоб пожвавити фінансування аграрних підприємств, 6 листопада 2012 року Верховною Радою України було прийнято ЗУ «Про аграрні розписки», який набирав чинності з 18 березня 2013 року. По своїй суті, аграрна розписка є новим інструментом кредитування, який дає можливість аграрію отримати гроші або товар під заставу майбутнього врожаю.

Незважаючи на те, що документ чинний більше року, на сьогоднішній день аграрні розписки не набули поширення в регіонах. Так, тільки 16 жовтня 2014 року в Україні вперше запроваджено пілотний проект з відпрацювання технології введення в обіг аграрних розписок в Полтавській області. Після виконання цього проекту передбачено проведення аналізу отриманого досвіду з метою подальшого використання в інших регіонах України [1].

Метою роботи є дослідження особливостей впровадження аграрних розписок в АПК регіону.

В ЗУ «Про аграрні розписки» аграрну розписку (далі АР) визначено як товаророзпорядчий документ, що фіксує безумовне зобов'язання боржника, яке забезпечується заставою, здійснити поставку сільськогосподарської продукції або сплатити грошові кошти на визначених у ньому умовах [2]. Сторонами АР виступають боржник і кредитор (рис. 1).

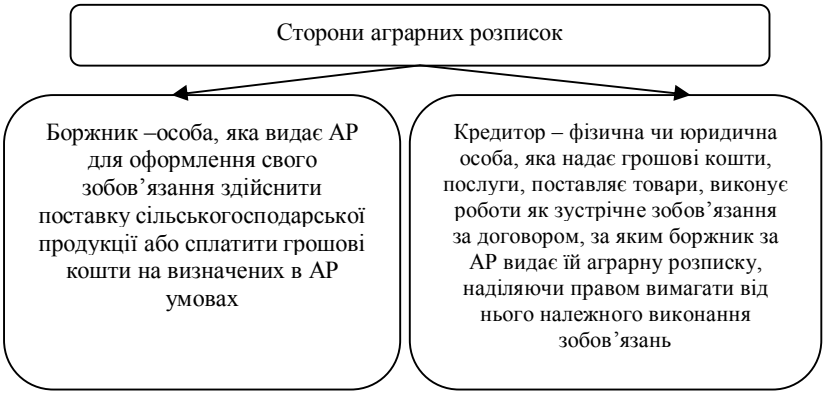


Рис. 1. **Сторони аграрних розписок**
Джерело: згруповано автором за джерелом [2].

Одним з ключових моментів в системі адміністрування аграрних розписок, визначених в Законі «Про аграрні розписки» є Реєстр АР, який являє собою єдину інформаційну систему, що містить відомості про обов'язкові реквізити виданих та погашених аграрних розписок. Реєстр АР складається із двох частин:

− відкритої − передбачає вільний доступ до інформації про факт видачі аграрних розписок конкретним боржником за аграрною розпискою, які на момент звернення до Реєстру аграрних розписок залишаються невиконаними, та про назву сільськогосподарської продукції, з якою пов'язані зобов'язання такого боржника;

− закритої − відображає всі операції, які проводилися із розписок: факти видачі, передачі та виконання зобов'язань за АР (інформація доступна лише учасникам АР).

На нашу думку, функціонування реєстру АР надасть змогу отримувати інформацію про кредитну історію окремого виробника, спостерігати за тенденцією розвитку підприємства, що дозволить інвесторам більш впевнено робити капіталовкладення у агробізнес.

В залежності від виду зобов'язання, Закон поділяє АР на товарні та фінансові. Товарна АР встановлює безумовне зобов'язання боржника за аграрною розпискою здійснити поставку узгодженої сільськогосподарської продукції, якість, кількість, місце та строк поставки якої визначені АР. Фінансова − безумовне зобов'язання боржника сплатити в безготівковій формі грошову суму, розмір якої визначається за погодженою боржником і кредитором формулою з урахуванням цін на сільськогосподарську продукцію у визначеній кількості та якості.

Суб'єктами, які наділені правом видачі аграрних розписок, є власники та орендарі земельних ділянок.

При видачі АР підлягають обов'язковому нотаріальному посвідченню, при цьому всі відомості про них вносяться до Реєстру АР. Протягом трьох робочих днів з дня отримання виконання зобов'язання за АР, кредитор зобов'язаний зробити на АР напис «Виконано», скріпити підписом та печаткою (за наявності) кредитора, і повернути таку аграрну розписку боржнику особисто або відправивши цінним листом з описом вкладення на адресу, вказану в АР. Отримавши оригінал аграрної розписки з відміткою про її виконання, боржник за аграрною розпискою має право звернутися до особи, яка вчиняє нотаріальні дії, для внесення запису про виконання аграрної розписки до відповідних реєстрів. Інформація про видані АР та їх виконання зберігаються в Реєстрі аграрних розписок не менше 10 років [2]. Вважаємо, що вище перерахована послідовність дій позитивно відобразиться на прийнятті рішень майбутніми інвесторами, банками.

Позитивний досвід функціонування АР є у Бразилії, тому, на нашу думку, від впровадження АР в регіонах України слід чекати подібних зрушень. В Бразилії з 2001 року АР − це один із інструментів агрокредитування. За цей час, завдяки використанню АР, в країні пожвавилося не тільки сільське господарство, а й загальні економічні показники. Наприклад, рівень інфляції знизився з 60 % до 5 %; а ріст ВВП сягає 2,2 %, з яких 1,7 % − частка сільського господарства [3].

На відміну від української системи фінансування агросектору, бразильська складається із трьох елементів: агровиробників, дистриб'юторів та трейдерів. Їх взаємодію відображено на рис. 2.

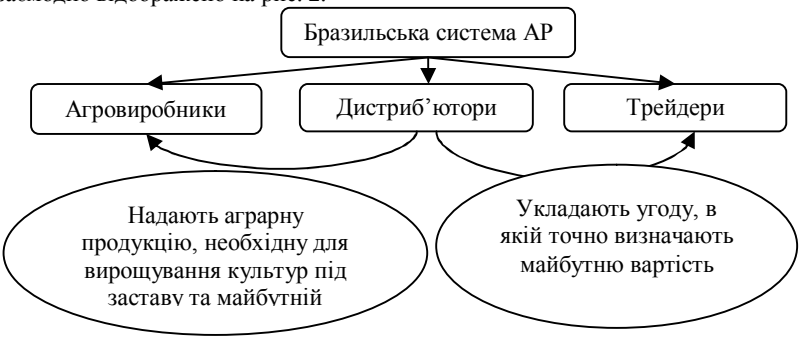


Рис. 2. **Бразильська система фінансування агросектору**
Джерело: розроблено автором.

Таким чином, бразильські дистриб'ютори надають товарні та фінансові кредити фермерам, від яких в якості гарантії повернення коштів отримують аграрні розписки й передають їх трейдерам. Трейдери, отмавши від дистриб'юторів АР, сплачують останнім за надані кошти чи поставлену фермерам продукцію. Фермери розраховуються трейдером при зборі врожаю.

Як показує практика, в Бразилії така система фінансування агросектору вигідна всім її учасникам і має такі переваги:

− при видачі АР відома остаточна ціна продажу (захист інтересів товаровиробника);

− гарантія постачання товару (захист інтересів трейдера);

− прозорість схеми (зацікавленість банків в фінансування агросектору).

Слід зазначити, що між українською та бразильською системами фінансування агросектору є розбіжності. Так, українська передбачає взаємодію двох сторін аграрних розписок: боржника та кредитора, в той час, як бразильська − трьох: трейдера, агровиробника і дистриб'ютора. Однак вони мають одну мету: кредитування агровиробників.

Беручи за основу бразильську систему фінансування агросектору, вважаємо, що новий інструмент кредитування українських агровиробників сприятиме залученню фінансових ресурсів, пожвавить економічне та соціальне становище регіонів.

Список використаних джерел:

1. Мінагрополітики: на Полтавщині запроваджено механізм аграрних розписок [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=247684337&cat_id=244277212.
2. Про аграрні розписки: Закон України від 06.11.2012 р. № 5479-VI (в редакції на 05.02.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5479-17.
3. Тимошенко Т. Аграрні розписки як фінансовий інструмент / Т. Тимошенко // Агробізнес сьогодні. –2012 – № 23 (246) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.agro-business.com.ua.

УДК 330.3

С.М. ГРИНЯВСЬКИЙ,

здобувач кафедри обліку і аудиту,

Луцький національний технічний університет

ОЦІНКА РЕАЛІЗАЦІЇ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА

В сучасних ринкових перетворення та структурній перебудові економіки України, формуванні та розвитку нових організаційно-правових форм господарювання висуваються і нові вимоги до формування стратегії діяльності підприємств. Кожне сучасне підприємство є складною системою управління, при оптимізації якої виникають проблеми стосовно прогнозування і визначення оптимальних режимів функціонування його діяльності. Ці проблеми мають розв'язуватися шляхом побудови впровадженні оптимальної стратегії фірми яка буде визначати результат діяльності з найменшими втратами.

Як правило, при вирішенні управлінських завдань виникає потреба в чітко сформованих стратегічних цілях, що слугує основою для ефективності оцінки прийняття відповідних рішень.

Серед наукових праць, в яких досліджуються проблеми формування та реалізації стратегії, окремі аспекти оцінки її ефективності знайшли своє відображення в працях вітчизняних учених-економістів: Є. Азаряна, О. Білого, В. Будкіна, В. Войчака, С. Гаркавенко, В. Герасимчука, М.Дудченка, О. Каніщенко, Г. Климка, А. Кредісова, Р. Левешко, Л. Мороза, В. Прауде, І. Рогача, Є. Ромата, Є. Савельєва, А. Старостіної, А. Філіпенка, Т. Циганкової, П. Черномаза, О. Шниркова та інших. Роботи провідних науковців висвітлюють різні підходи до проблеми оцінки ефективності стратегії підприємства. Проте, у більшості випадків їхні висновки важко адаптувати до реалій національної економіки. Роботи вітчизняних вчених-економістів в недостатній мірі висвітлюють питання теорії та практики комплексного оцінювання ефективності стратегії підприємства.

Тільки чітко уявляючи про положення підприємства на ринку, враховуючи його особливості, тільки тоді керівництво зможе краще визначити стратегію, що сприятиме досягненню намічених цілей і фінансових результатів. Це пов'язано з тим що неправильна оцінка ситуації підвищує ризик невірної розробки стратегічних дій.

Обставини постійно змінюються, будь то важливе відкриття в області технології, успішне забезпечення конкурентом ринку новою продукцією, нова державна політика, розширення інтересів покупців тощо. Завжди залишається певна міра невпевненості в майбутньому, не можна передбачити всі стратегічні дії заздалегідь й слідкувати за ними не вносячи змін. Варто розуміти, що недооцінка конкурентів та переоцінка ринків приводять навіть найбільші компанії до значних втрат і до криз.

Комплексна оцінка ефективності стратегії, в яку пропонуємо включити два підходи: оцінку конкурентоспроможності підприємства та оцінку ефективності фінансової стратегії [1, с. 46]. Також зазначимо, що основними методами конкурентної боротьби є поліпшення якості, дизайну товарів і послуг, швидке оновлення асортименту продукції, надання гарантій і після продажних послуг, тимчасове зниження цін, умов оплати, впровадження заходів інноваційної політики, ефективне рекламування продукції тощо. Поряд з цим використовуються «мирні» методи обмеження конкуренції: таємні угоди про єдину політику цін і поділ ринків збуту, реалізацію великих науково-технічних проектів, обмін інформацією з різних питань наукової, технічної, ринкової стратегії. Серед неекономічних методів конкурентної боротьби - фінансові махінації та спекуляції цінними паперами, промислове шпигунство, підкуп чиновників державного апарату з метою отримання урядових контрактів, субсидій тощо [2, с. 171].

В даний час в Україні немає загальноприйнятого методу оцінки конкурентоспроможності підприємств. Проблеми використання показника конкурентоспроможності пов'язані, перш за все, з методологічними труднощами його кількісного розрахунку. Адже лише обмежене число параметрів конкурентоспроможності піддається точному кількісному аналізу. Значна частина чинників, що мають часто вирішальний вплив на успіх конкурентної

боротьби, в більшості випадків не може бути піддана формалізації. Крім того, існує складність визначення набору показників конкурентоспроможності.

Формування ефективної стратегії потребує всебічного вивчення стану середовища підприємства, що і є метою реалізації стратегії підприємства, яка конкретизується у таких його завданнях: ідентифікація та оцінка стратегічного потенціалу, оцінка привабливості ринку, з'ясування стратегічної позиції підприємства.

В першу чергу потрібно визначити внутрішні зміни, які характеризують ті внутрішні можливості і той потенціал, на який може розраховувати підприємство в конкурентній боротьбі в процесі досягнення своєї мети.

В кожній галузі формується власне конкурентне середовище. Саме тому підприємство повинно правильно оцінити його конкурентів та їх інтереси, галузь, в якій воно функціонує, щоб виробити найбільш конкурентні стратегії, які б забезпечували його високу конкурентоспроможність.

Така оцінка дозволить зрозуміти структуру і динаміку галузі, характерні для неї можливості та існуючі загрози, визначити ключові чинники успіху і на цій основі розробляти стратегію поведінки підприємства на ринку

Список використаних джерел:

1. Лещенко М.М. Оцінка ефективності стратегії холдингової компанії / М.М. Лещенко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». Збірник. – Чернігів: ЧДТУ, 2010. – № 46. – С.45-47.
2. Довгань Л.Є. Стратегічне управління: навчальний посібник / Л.Є. Довгань, Ю.В. Каракай, Л.П. Артеменко. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.

УДК 657:336.22

М.Я. ДЕМ'ЯНЕНКО, *д.е.н., академік НААН України,*
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ПОДАТКОВА ЗВІТНІСТЬ

Надійність функціонування податкового механізму багато в чому залежить від належної організації обліку та звітності. Ця ділянка економічної роботи з самого початку запровадження податкової системи була слабким її місцем, а з введенням на законодавчому рівні (Закони України «Про оподаткування прибутку підприємств», «Про податок на додану вартість») податкового обліку процес взаємовідносин з податковими органами ускладнився настільки, що це питання набуло самостійного значення.

Таке нововведення стосовно оподаткування прибутку ускладнило як механізм визначення об'єкта оподаткування, оскільки він виявився відірваним від прибутку, який визначається в системі бухгалтерського обліку, так і значною мірою збільшило обсяг облікової роботи в процесі господарської

діяльності, поскільки необхідно паралельно здійснювати два види обліку - бухгалтерський і податковий.

Аналогічна ситуація спостерігається щодо податку на додану вартість - запроваджені окремі громіздкі первинні документи (податкова накладна) і облікові регістри (книги).

Як у першому, так і в другому випадку нові облікові регістри не кореспондують з уже діючими в системному бухгалтерському обліку, тому визивають багато непорозумінь і додаткової роботи.

Такий підхід не має достатнього теоретичного (методологічного) обгрунтування, не виправданий з практичних міркувань. Система і методологія оподаткування повинна будуватися на даних одного (бухгалтерського) обліку, максимальною мірою використовуючи цю інформацію для оподаткування. Для цього є всі підстави, тому що бухгалтерський облік є документальним, тобто господарські операції, які в ньому відображаються, мають юридичну силу, тому можуть прийматися при оподаткуванні повною мірою без будь - яких застережень. Якщо ж такої інформації для оподаткування виявляється недостатньо, окремі положення

бухгалтерського обліку можуть доповнюватися (змінюватися) з таким розрахунком, щоб кінцева мета досягалася мінімальними витратами.

Теж саме стосується ***податкової звітності***. Податкові органи розробляють власну систему звітності, яка не погоджується з уже існуючою звітністю на підприємствах. Форми податкових звітів занадто складні , не уніфіковані зі статистичною і фінансовою звітністю.

Це призводить не тільки до невиправданого витрачення часу платників податків на непродуктивну роботу, ускладнення їх взаємовідносин з податковими органами, а і формування не адекватної інформації про податки і податкові платежі в різних ланках управління господарським комплексом (кожне відомство має свою інформацію про податки , яка , як правило, не співпадає з інформацією податкових органів).

Аналіз показує, що ця проблема стосовно сільськогосподарських підприємств, особливо фермерських господарств, висувається в ряд першочергових і значною мірою формує ставлення (відносини) платників податків до того або іншого податкового платежу.

Отже, інформаційне забезпечення нормального здійснення податкового процесу має суттєве значення і повинно удосконалюватися в напрямку :

а) інтеграції бухгалтерського і податкового обліку;

б) уніфікації бухгалтерської, фінансової і податкової звітності;

в) уніфікації форм первинних документів і облікових регістрів.

Це дозволить не скорочуючи обсяг необхідної інформації про податки при покращанні її якості спростити загальний процес обліку та звітності і тим самим скоротити витрати на здійснення оподаткування.

УДК 631.114.2

Д.І. ДЕМА, *к.е.н., професор,*
завідувач кафедри фінансів і аудиту,
Житомирський національний агроекологічний університет

НЕОБХІДНІСТЬ ПОСИЛЕННЯ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ОПОДАТКУВАННІ СУБЄКТІВ МАЛОГО БІЗНЕСУ

В сучасній економічній науці значна увага надається дослідженням розвитку та функціонуванню суб'єктів малого підприємництва, як важливої складової економіки більшості країн світу, включаючи Україну. Суб'єкти малого підприємництва, як найбільш мобільні форми організації бізнесу, вирішують значну кількість завдань, зокрема соціальних (зайнятість населення, ріст доходів та ін.) та економічних (поповнення бюджетів, ріст ВВП та ін.). Серед проблем, які досліджують вчені щодо малого підприємництва слід виділити проблеми, пов'язані з визначенням критеріїв, які надають право їх віднесення до малого підприємництва, як правило, гранична кількість найманих працівників та розміри одержаного валового доходу чи прибутку; форми організації бухгалтерського обліку та звітності; визначення механізму та об'єкта оподаткування. Розглядаючи еволюцію розвитку малого підприємництва в Україні, початок якому визначив Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності малого підприємництва» [1], слід відмітити, що протягом цього періоду, а це вже майже 20 років, поки що не знайдено тієї економічної моделі чи основи на якій міг би успішно розвиватися малий бізнес. Протягом цього часу, в площині вирішення цієї проблеми, всі питання дерегуляції були направлені на визначення кількості груп суб'єктів малого бізнесу по таким критеріям, як кількість найманих працівників та верхня межа валового доходу, які є визначальними при визначенні ставки єдиного податку. Ця тенденція збереглася з внесенням змін до Податкового кодексу України [2], які запроваджуються з 1 січня 2015 року щодо оподаткування суб'єктів малого підприємництва. Зміни внесені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової реформи» № 71-VIII від 28 грудня 2014 року [3] знову змінюють кількість груп до якої може бути віднесено суб'єкт малого бізнесу, верхню межу валового доходу та ставки єдиного податку. Виходячи з цих змін, з 1 січня всі суб'єкти малого бізнесу розподіляються на чотири групи (до цього було шість груп), хоча логічно їх три групи. Оскільки ми вважаємо, що четверта група з точки зору методології оподаткування включена до суб'єктів малого бізнесу з метою зменшення кількості податків в системі оподаткування України. Це можна пояснити тим, що об'єктом оподаткування суб'єктів малого бізнесу першої-третьої групи є валовий доход, а четвертої – площа сільськогосподарських угідь (рілля, сіножаті, пасовища, багаторічні насадження) та землі водного фонду оцінені через нормативну грошову оцінку земельних ресурсів. Визначено, що до

суб'єктів малого бізнесу четвертої групи належать сільськогосподарські підприємства, де об'єктом оподаткування, як ми зазначили, не є валовий доход. Лише його доля від сільськогосподарської діяльності в загальному розмірі доходу підприємства, яка повинна складати не менше 75 відсотків, надає право вважатися платником четвертої групи, тепер єдиного податку, а насправді фіксованого сільськогосподарського податку. Таким чином, відбулося механічне включення більшості сільськогосподарських товаровиробників до четвертої групи суб'єктів малого бізнесу та збереження діючої форми податкової звітності по фіксованому сільськогосподарському податку. Виникає запитання: де ж тут спрощення та зниження оподаткування? Навпаки, з 1 січня 2015 року щодо сільськогосподарських товаровиробників, а нині суб'єктів малого бізнесу четвертої групи зросте їх податкове навантаження, оскільки ставки податку з 1 га сільськогосподарських угідь зросли в три рази. Крім цього, з 1 січня 2015 року зросла в сім разів нормативна грошова оцінка 1 га сільськогосподарських угідь, яка не індексувалася з 1995 року. До цього індексація нормативної грошової оцінки землі при розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку не проводилася. Таким чином, з ростом нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь та розміру ставок податку зросте й податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників, які віднесені до четвертої групи суб'єктів малого підприємництва. Щодо суб'єктів малого бізнесу першої та другої групи ставки єдиного податку не змінилися. Разом з тим, зросла межа валового доходу для першої групи до 300 тис. грн., а для другої – до 1,5 млн. грн.. Значні зміни відбулися у формуванні платників єдиного податку третьої групи, яка практично об'єднала платників третьої-шостої груп, визначених в Податковому кодексі України до внесення в нього змін. Єдиним обмежувальним критерієм віднесення суб'єктів малого бізнесу до третьої групи є показник валового доходу, верхня межа якого встановлена на рівні 20 млн. грн.. Кількість найманих працівників та види діяльності обмежень не мають. Зменшено для суб'єктів цієї групи ставки єдиного податку, які становлять 2 відсотки (при сплаті ПДВ) та 4 відсотки (без його сплати).

На нашу думку, на розвиток і функціонування малого бізнесу слід подивитись з іншої сторони, зі сторони його функціонування в країнах з розвинутою економікою. Де він займає важливу роль в економіці цих країн і підпорядковується загальним законам розвитку бізнесу. В більшості країн світу об'єктом оподаткування для підприємств, як великого так і малого бізнесу є прибуток. Прибуток визначається на реальних даних бухгалтерського обліку доходів, витрат, капіталу і т.д.

Спрощена система обліку, оподаткування та звітності, яка застосовується протягом всього часу в Україні та методично неправильно обраний об'єкт оподаткування щодо суб'єктів малого підприємництва сприяв розвитку тіньового сектору економіки та корупції зі сторони контролюючих органів. Більшість власників підприємств малого бізнесу вказують на існування «корупційного» податку, який в багатьох випадках перевищував реальні податки. Реально, малий бізнес в Україні мав і знову одержав «тепличні» умови

його оподаткування. Наприклад, якщо в 2015 році суб'єкт малого бізнесу другої групи отримає 1,5 млн. грн. валового доходу його податковий платіж буде складати за рік біля 3 тис. грн., тобто 0,2 відсотка, аналогічно буде низьке податкове навантаження суб'єктів малого бізнесу інших груп. Для порівняння, фізичні особи, які одержують заробітну плату, тобто продають(реалізують) свій трудовий потенціал, сплачують податок в розмірі не менше 15 відсотків. Виходячи з цього, на нашу думку, для створення єдиних умов ведення бізнесу підприємствами малого та великого бізнесу, включаючи оподаткування, необхідно визначити об'єктом оподаткування прибуток, який слід розраховувати на основі даних бухгалтерського обліку. Для стимулювання розвитку підприємництва необхідно оподаткування прибутку здійснювати не за єдиною ставкою податку для всіх підприємств, а за різними (диференційованими по шкалі) ставками, починаючи зі ставки 0,1 відсотка і до діючих ставок, визначених сьогодні Податковим кодексом України. Таким чином, в основу стимулювання розвитку підприємництва слід покласти не кількість працюючих та розмір валового доходу, а величину прибутку. Зростає прибуток, збільшується ставка податку. В цьому випадку слід забезпечити обов'язкове ведення бухгалтерського обліку на всіх підприємствах, включаючи підприємства малого бізнесу із обов'язковим застосуванням реєстраторів розрахункових операцій. Зі сторони держави необхідно посилити реальну боротьбу з корупційними проявами зі сторони контролюючих органів та інших регулюючих органів, а для цього слід розробити єдині правила обліку за формуванням доходів, витрат та розподілу прибутку. Оскільки сьогодні платники єдиного податку першої-другої та третьої (фізичні особи-підприємці), які не є платниками ПДВ, ведуть Книгу обліку доходів шляхом щоденного, а не по кожній операції, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів. Платники єдиного податку першої-третьої групи згідно ст. 296.10 Податкового кодексу України не застосовують реєстратори розрахункових операцій.

Важливим елементом боротьби контролюючих органів з приховуванням доходів від оподаткування повинне бути посилення контролю(моніторинг) за чистим прибутком (після сплати податків та інших визначених статутами підприємств платежів). Оскільки, на сьогодні це надає можливість власникам підприємств, як малого так великого бізнесу використовувати вільні кошти на заборонені цілі(хабарі, подарунки та ін.) через готівкові платежі, які як правило не можна проконтролювати. Суть цієї пропозиції не в забороні вільно використовувати власні кошти підприємств малого бізнесу, а в їх використанні через механізм безготівкових платежів, зокрема банківські платіжні картки. Виходячи з цього, на законодавчому рівні слід визначити максимальний розмір використання готівки. На нашу думку, він не повинен перевищувати 500 грн. з одним клієнтом протягом доби. Сучасні реєстратори розрахункових операцій дозволяють працювати з платіжними картками через систему Інтернет та іншими системами незалежно від місця знаходження суб'єкта господарювання та його контрагентів.

Таким чином, позитивно оцінюючи ряд змін в оподаткуванні малого бізнесу, зокрема, зменшення кількості груп до яких вони можуть належати при

обранні спрощеної системи оподаткування, на нашу думку, необхідно об'єктом оподаткування обрати прибуток, що створить рівні умови в оподаткуванні всіх суб'єктів бізнесу. Запровадження цього вимагає посилення контрольної функції бухгалтерського обліку через обов'язкове запровадження реєстраторів розрахункових операцій суб'єктами малого підприємництва. Включення до четвертої групи платників єдиного податку сільськогосподарських підприємств, які є виробниками сільськогосподарської продукції, а не надавачами побутових послуг з нашої точки зору є методично неправильно. Таким чином, виробнича галузь, якою є сільське господарство практично прирівнюється до лотка з продажу морозива. До того ж податкова звітність не спрощується, а зміниться напевно її форма.

Список використаних джерел:

1. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 3 липня 1998 р. № 727/98.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI.
3. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової реформи від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII.

УДК 330:177.3

М.В. ДУБИНА, *к.е.н.,*
доцент кафедри фінансів,
Чернігівський національний технологічний університет

АНАЛІЗ НАУКОВИХ ПІДХОДІВ ДО ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТИПІВ ДОВІРИ ЯК ЧИННИКА ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ УКРАЇНИ

Тенденцією останніх десятиліть розвитку суспільної науки є активізація наукових досліджень, у центрі яких знаходиться вивчення людини як складної істоти із своїм внутрішнім емоційним світом. Варто відмітити проникнення подібних досліджень у сфери, де раніше людина розглядалася як раціональна істота, а вивчення особливостей її психологічного, емоційного поводження зводилося до мінімуму. Особливо така ситуація притаманна економічній науці, де прийнято розглядати раціональну людину, у якої існують необмежені потреби, які необхідно і потрібно задовольнити мінімальною кількістю ресурсів. При цьому не прийнято враховувати функціонування неформальних інститутів суспільства, які у реальному світі здійснюють досить вагомий вплив на життєдіяльність людини, її поведінку та відіграють значну роль у процесі прийняття нею різнобічних рішень, у тому числі управлінських та економічних. У системі таких неформальних інститутів відмітимо довіру як базовий чинник забезпечення формування ефективних взаємовідносин між соціальними суб'єктами.

Довіра дійсно пронизує всі сфери життєдіяльності людини та сприяє формуванню нормальних, дружніх та ввічливих взаємовідносин між окремими особами. Така здатність довіри робить її надважливою передумовою побудови

ефективних взаємовідносин у межах суспільних формацій, де успіх розвитку залежить, насамперед, від раціонального взаємозв'язку між окремими суб'єктами.

У наукових роботах на сьогодні триває досить жвава дискусія між вченими щодо визначення сутності категорії «довіра». Однак, єдиного підходу до розгляду означеного явища не існує. Довіру як окреме явище пропонуємо розглядати наступним чином: довіра – явище, що виникає у процесі взаємодії окремих суб'єктів, у результаті чого створюються такі взаємовідносини між ними, які можна охарактеризувати надійними, впевненими, добросовісними, порядними, що дає можливість прогнозування подальших дій учасників таких взаємовідносин, забезпечує впевненість у їх майбутніх діях.

Таким чином, враховуючи наведене трактування, значну увагу, насамперед, приділимо визначенню видів довіри, оскільки зрозумілим є те, що у межах окремих систем підтримувати її однаковими методами та інструментами фактично не можливо, враховуючи специфічні риси виникнення та прояву довіри в окремих суспільних системах. Однак, з початку з'ясуємо, які вже існують наукові концептуальні підходи щодо розкриття сутності довіри.

Польський соціолог Штомпка П., зокрема, у своїй праці «Довіра – основа суспільства» визначає довіру як ставку щодо майбутніх непередбачуваних дій інших [2, с. 9] та окреслює такі її види: 1) особиста – довіра індивідів до тих, з ким вони безпосередньо спілкуються, і до тих, комунікація з ким має односторонній характер і здійснюється, наприклад, через ЗМІ. Йдеться про довіру до відомих осіб, наприклад, до політиків; 2) категоріальна – означає довіру до індивідів з визначеними демографічно-соціально-економічними характеристиками (стать, вік, раса, релігія, економічний стан); 3) позиційна – довіра чи недовіра визначається соціальними ролями індивідів (лікар, податківець, правоохоронець, продавець); 4) групова – довіра до представників певної групи: футбольної команди, студентської групи; 5) інституційна – довіра до інститутів (школа, університет, церква, банк), так і довіру до практик (науки, демократії, ринку); 6) комерційна – довіра до певної продукції, країни-виробника, фірми, автора; 7) системна – до соціальних систем, політичних режимів [7, с. 194-195].

Гідденс Е. у своїх працях також висвітлює поняття довіри. Він виділяє два типи довіри: довіру до людей та довіру до абстрактних систем. Перший тип довіри базується на взаємній відповідальності і співучасті. Для цього типу характерним є впевненість у чесності іншого, що, у свою чергу, слугує головним джерелом відчуття чесності і автентичності себе самого. Другий тип довіри забезпечує надійність повсякденного життя, але за своїм змістом не може замінити взаємності та інтимності, наявних у відносинах довіри між особами [2, с. 9-10; 4, с. 207; 1, с. 142]. Скрипкіна Т. у науковій роботі «Психологія довіри» виділяє: довіру до світу, довіру до інших та довіру до себе [6, с. 6].

Нами було узагальнено існуючі підходи до класифікації видів довіри, систематизовано їх основні типи та класифікуючи ознаки, за якими вони виділені. Зокрема: 1) залежно від об'єкту довіри: довіра до себе, довіра до інших людей (міжособистісна довіра), довіра до організацій (інституційна довіра);

2) залежно від рівня довіри: абсолютна довіра, високий, середній та низький рівень; 3) залежно від міцності зв'язку між учасниками довірчих відносин: одностороння, взаємна; 4) залежно від сфери прояву: соціальна, політична, психологічна, економічна; 5) залежно від рівня знання про людину, якій довіряють: узагальнена, партикулярна; 6) залежно від наявності умов довіри: умовна, безумовна; 7) залежно від рівня обґрунтованості довірчого ставлення: раціональна, ірраціональна.

Економічна довіра є складним за своєю архітектурою явищем, оскільки характеризує рівень довіри між економічними суб'єктами у процесі господарської діяльності. Важко переоцінити важливість наявності міцної довіри у межах економічної системи між її суб'єктами. Однак, варто також розуміти, що явище економічної довіри є досить абстрактним за своєю сутністю, що обумовлено багатоманітністю проявів економічних відносин. Економічна довіра – це впевненість у надійності економічного об'єкта, що ґрунтується на уявленні або знанні про нього і пов'язана зі здатністю передбачати, прогнозувати чи впливати на дії цього об'єкта і проявляється у: 1) впевненості, або надії, що інвестовані в активи заощадження, як мінімум, не втратять своєї вартості і повністю здійснять функцію заощадження; 2) впевненості, або надії, що у процесі експлуатації активи принесуть очікуваний рівень доходу; 3) впевненості, або надії, що соціально-економічні інститути, у які вкладено заощадження, вчасно і в повному обсязі виконають взяті на себе зобов'язання; 4) надії, що складеться необхідна ситуація [3, с. 103]. Економічна довіра – це очікування, надія, впевненість у надійності економічного об'єкта. Її можна розглядати з таких позицій: населення і суб'єктів господарювання до органів державної влади; постачальників до підприємств: позичальників до кредиторів і навпаки; фізичних і юридичних осіб до грошей; керівників до працівників і навпаки; споживачів до продукції підприємства тощо. Суб'єктом довіри завжди є людина [5, с. 14].

Залежно від наявності умов довіри прийнято виділяти, як зазначалося, умовну та безумовну довіри. Не можна не погодитися з Фіщук Ю.С., що довіра існує доки виконуються певні умови і коли люди довіряють один одному на основі загальних цінностей [8, с. 360]. Прикладом прояву умовної довіри у системі економічних відносин може бути вкладення коштів людиною на депозитний рахунок до банку, який входить до системи гарантування вкладів населення. Зокрема, людина вирішила вкласти депозит до банку, який є членом зазначеної системи. Для вкладника це є умовою, що його кошти будуть повернуті, незважаючи на фінансовий стан банку, і саме це спонукає його до надання своїх ресурсів у тимчасове користування банківській установі. Фактично, в економічній системі довіра є умовною, оскільки цілком залежить від фінансового стану особи, якій ми довіряємо, або від рівня особистих довірчих відносин, які виникли між окремими суб'єктами. Наприклад, кредитором банку та окремими менеджерами банківської установи. Звичайно, умовна довіра не є гарантією прогнозованої поведінки окремих суб'єктів.

Залежно від рівня обґрунтованості довірчого ставлення також можна виділяти раціональну та ірраціональну (нераціональну, наївну) довіру. У межах економічної системи ірраціональна довіра, як правило, приводить у майбутньому до втрати фінансових ресурсів та виникненню недовіри до діяльності окремих суб'єктів господарювання, або навіть економічної системи у цілому. Прикладом прояву нераціональної довіри можуть бути вкладення коштів у діяльність різнобічних фінансових пірамід, діяльність яких завчасно викликає підозри щодо їх функціонування.

Отже, виконана систематизація існуючих у науковій літературі підходів до визначення видів довіри. Автором узагальнено основні види довіри та класифікуючи ознаки, що лежать в основі їх ідентифікації, серед яких визначено наступні: залежно від об'єкту довіри, залежно від рівня довіри, залежно від міцності зв'язку між учасниками довірчих відносин, залежно від сфери прояву, залежно від рівня знання про людину, якій довіряють, залежно від наявності умов довіри, залежно від рівня обґрунтованості довірчого ставлення.

Список використаних джерел:

1. Алексеева А.Ю. Концептуальные основы исследования феномена доверия: обзор основных подходов / А.Ю. Алексеева // Вестник Новосибирского государственного университета. – 2004. – Т. 4. – Вып. 1. – С. 136-148.
2. Андрущенко Г.І. Розвиток соціологічної думки щодо вивчення поняття «довіра» [Електронний ресурс] / Г.І. Андрущенко // Український соціум. – 2009. – № 4 (31). – С. 7-15. – Режим доступу: http://ief.org.ua/new_4.htm.
3. Кузьмін О.Є. Довіра як економічна категорія / О.Є. Кузьмін, О.О. Бонецький // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2010. – Випуск 20.2. – С. 100-104.
4. Кожем'якіна О.М. Раціональні та ірраціональні виміри феномену довіри / О.М. Кожем'якіна // Науковий вісник Чернівецького університету. Збірник наукових праць. – Випуск 412-413. Філософія. – С. 207-211.
5. Малий І.Й. Інститут довіри та конкурентоспроможності національної економіки / І.Й. Малий // Теоретичні та прикладні питання економіки. Зб. Наук. праць КНУ. – 2009. – № 19. – С. 11-16.
6. Погорєлий С.С. Феномен довіри у зарубіжних і вітчизняних дослідженнях: генезис та сучасний стан наукової теорії / С.С. Погорєлий // Теорія та практика державного управління. – 2008. – Вип. 1 (24). – С. 1-8.
7. Терпан В.В. Довіра в структурі соціального капіталу сучасного університетського студентства / В.В. Терпан // Соціальні технології : актуальні проблеми теорії та практики: зб. наук. пр. / Класич. приват. ун-т; [голов. ред.: Д.М. Ядранський]. – Запоріжжя : КПУ, 1998. – Вип. 51. – 2011. – С. 190-198.
8. Фіщук Ю.С. Можливості принципу довіри у економічній сфері / Ю.С. Фіщук // Гілея. Історичні науки. Філософські науки. Політичні науки: Наук. вісник: зб. наук. праць / Нац. пед. ун-т ім. М.П. Драгоманова, Українська АН. – К.: Вид-во НПУ ім. М.П. Драгоманова, 2011. Спецвипуск. – С. 355-361.

УДК 339.542.26

В.А. ЗАМЛИНСЬКИЙ, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку, аудиту і статистики,
Одеський інститут фінансів Українського державного університету
фінансів та міжнародної торгівлі

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСІВ ВЕНЧУРНОГО ІНВЕСТУВАННЯ В УКРАЇНІ

Формування та ефективне функціонування національної інноваційної системи передбачає створення адекватної інноваційної інфраструктури. Фінансова складова цієї інфраструктури заснована на бюджетному фінансуванні та банківському кредитуванні. Разом з тим, розвиток науково-технічної сфери в значній мірі залежить від вирішення питання залучення небюджетних фінансових ресурсів у розробку і реалізацію наукомістких інноваційних проектів. Одним з нових напрямів такого фінансування є венчурні інвестиції.

За визначенням Національної асоціації венчурного капіталу США, венчурний капітал – це фінансові ресурси, що надаються професійними інвесторами, які інвестують у молоді, швидко зростаючі компанії, що володіють потенціалом перетворення у підприємства, що вносять значний вклад у розвиток економіки. Венчурний капітал є важливим джерелом власних коштів для компаній-початківців. Венчурне інвестування засноване на принципах поетапності фінансування, безвідсотковості наданих коштів, очікування зростання підприємства, тісної співпраці між венчурними капіталістами і створюваними з їх участю фірмами.

Актуальність венчурного інвестування обумовлюється не тільки необхідністю загального пожвавлення інвестиційного процесу, а й надання йому інтенсивного характеру. Проблема розвитку конкурентоспроможного технологічного потенціалу є сьогодні однією з ключових в цій сфері.

Дослідженню особливостей венчурного інвестування в Україні присвятили свої праці такі вчені, як Л.Л. Антонюк, О.М. Петрук, Н.Ю. Пікуліна, А.М. Поручник, Н.І. Редіна, Г.Ю. Яковець. Слід зазначити, що у зв'язку з новизною та специфікою питань венчурного капіталу дана проблема залишається практично не охваченою дослідженнями з бухгалтерського обліку.

Більшість питань бухгалтерського обліку венчурної діяльності досі не вирішені і, в першу чергу, стосовно сучасної вітчизняної економіки, так як венчурна індустрія тільки створюється. Зокрема, відсутні будь-які інструктивні та методичні матеріали щодо організації обліку діяльності венчурних фондів, венчурних підприємств та управляючих компаній.

Г.Ю. Яковиць визначає наступні основні принципи обліку венчурної інвестиційної діяльності:

– формування інформації в системі бухгалтерського обліку, яка передбачає групування даних щодо напрямів венчурної інвестиційної діяльності, стадій, форм фінансування, етапів;

– формування на рахунках бухгалтерського обліку інформації про витрати, понесені в ході здійснення венчурної інвестиційної діяльності, за місцями їх виникнення, центрами відповідальності та джерелами фінансування;

– формування аналітичних розрізів групування даних бухгалтерського обліку з метою прийняття ефективних управлінських рішень [1].

Враховуючи інформаційні потреби учасників венчурного інвестування автор досить правомірно визначає напрями організації бухгалтерського обліку даних операцій: удосконалення документування операцій з венчурними інвестиціями (визначення порядку документування, визначення переліку типових форм первинних документів, розробка графіку їхнього складання та подання); визначення рахунків синтетичного та аналітичного обліку, інформація за якими систематизується у визначених аналітичних розрізах; розробка форм внутрішньої звітності (із зазначенням інформації про залучення фінансових ресурсів через венчурне фінансування; про операції з венчурним капіталом) [1].

Погоджуючись з важливістю виділених напрямів удосконалення, слід зауважити, що облік венчурних інвестицій є досить вузькоспеціалізованою проблемою, що зумовлює її актуальність для невеликої кількості суб'єктів господарювання, що мають такий об'єкт обліку.

Крім того, при організації обліку венчурного капіталу важливо пам'ятати, що хоча венчурні інвестори здійснюють прямі інвестиції, саме венчурне фінансування може надаватися в наступних формах:

- звичайні акції;
- привілейовані акції;
- кредит;
- гібридні інструменти.

Отже щодо даного об'єкту обліку доречним буде застосування принципів, методів та порядку обліку встановленого національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку для фінансових інвестицій. Зокрема:

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» [2], яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності. При цьому у стандарті відсутнє визначення поняття «фінансові інвестиції», як в цілому так і за їх видами.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» [3], яке містить порядок бухгалтерського обліку фінансових інструментів, а саме фінансових активів та фінансових зобов'язань.

Аналіз названих документів вказує на відсутність єдиного підходу не тільки до обліку, а й взагалі до розуміння понять пов'язаних з обігом цінних паперів та боргових зобов'язань. Більше того, термінологія, що використовується в бухгалтерському обліку, різниться з тією, що використовується професійними учасниками фондового ринку.

Аналізуючи дану методичну базу слід зазначити, що через відсутність ринку не лише венчурного капіталу, а й взагалі недостатню активність ринку цінних паперів в Україні, питання їх обліку та оцінки піднімається на сторінках професійних видань та в наукових дослідженнях досить рідко. Незважаючи на

це, фінансові інструменти та фінансові інвестиції є об'єктом бухгалтерського обліку, про що свідчить наявність вищенаведених стандартів. Крім того, щодо них встановлений специфічний порядок бухгалтерського обліку, який полягає у необхідності оцінки теперішньої вартості фінансових інвестицій для цілей бухгалтерського обліку, появі поняття амортизована вартість фінансових інвестицій, необхідності амортизації дисконту (премії), що виникає в процесі обліку та інші.

Теперішня вартість згідно стандарту є дисконтованою сумою майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства. Жоден стандарт не визначає процедури такого дисконтування. Ці та інші методичні питання в діючих П(С)БО розкриті досить поверхнево, що викликає відповідні труднощі у застосуванні їх на практиці.

Розглянута проблематика, на нашу думку, визначає важливий напрямок наукової дискусії, який є особливо актуальним враховуючи процеси інтеграції України у світовий фінансово-економічний простір. Він полягає у необхідності визначення особливостей функціонування вітчизняного ринку венчурного інвестування, та їх врахуванні при розробці відповідної методології обліку. Наявність ефективного обліково-інформаційного забезпечення сприятиме активному впровадженню в практику прогресивних методів та інструментів фінансування інноваційного розвитку, яким є венчурний капітал.

Список використаних джерел

1. Яковець Г.Ю. Етапи життєвого циклу венчурного інвестування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eztuir.ztu.edu.ua/6204/1/259.pdf.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 р. № 91 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0284-00.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 р. № 559 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1050-01.

УДК 657.3

Е.Л. КАЛЬЧЕВСКАЯ, *магистрант,*
Могилевский государственный университет продовольствия,
г. Могилев, Республика Беларусь

ПРОБЛЕМЫ ОТРАЖЕНИЯ КРАТКОСРОЧНЫХ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ БАЛАНСЕ

Оборотные активы являются одной из важнейших составляющих имущества организации. Являясь наиболее динамичной и ликвидной частью имущества, они определяют как экономический потенциал, так влияют на ликвидность и финансовую устойчивость организации. В современной

экономике меняется позиция по отношению к оборотным активам, прослеживаются тенденции повышения роли их экономического управления.

Поэтому правильное отражение оборотных активов в бухгалтерском учете и отчетности является обязательным условием для эффективного управления оборотными активами и организацией в целом.

В настоящее время в бухгалтерском учете Республики Беларусь наиболее приемлемо использование термина «краткосрочные активы».

Содержание и строение бухгалтерского баланса в части краткосрочных активов обосновывается их логической стратегией. В балансе краткосрочные активы связаны с системой бухгалтерских счетов. За период с 2000 года по 2013 год бухгалтерский баланс изменился несколько раз.

В существующем бухгалтерском балансе во II раздела «Краткосрочные активы» согласно Постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111«Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 19 и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11 декабря 2008 г. № 187» отражаются такие статьи как «Запасы», «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации», «Расходы будущих периодов», «Налог по приобретенным товарам, работам, услугам», «Краткосрочная дебиторская задолженность», «Денежные средства и их эквиваленты» и «Прочие краткосрочные активы».

Необходимо отметить положительные изменения строения бухгалтерского баланса за эти годы. Дебиторская краткосрочная и долгосрочные задолженности отражались в во втором разделе баланса одной статьей. Однако для включения активов в состав оборотных определяющим является критерий производственного цикла или 12 месяцев. Поэтому отражение во II разделе только статьи «Краткосрочная дебиторская задолженность» оказало положительное влияние на усовершенствование строения бухгалтерского баланса.

Также финансовые вложения как долгосрочные, так и краткосрочные отражались во II разделе баланса, однако тут также действовал критерий производственного цикла. В связи с усовершенствованием бухгалтерского баланса в разделе «Краткосрочные активы» отражена статья «Краткосрочные финансовые вложения».

Усовершенствование этих статей позволило избавиться от завышения краткосрочных активов и, как следствие, искажение результатов финансово-хозяйственной деятельности.

Также следует отметить, что был изменен порядок статей в активе баланса по возрастанию их ликвидности. Поскольку денежные средства являются наиболее ликвидными, теперь они размещены после краткосрочных финансовых вложений, что в свою очередь не нарушает общепринятый финансовый подход.

Однако до сих пор существуют вопросы в отношении расходов будущих периодов, которые показываются в действующем балансе как долгосрочные, так и краткосрочные в одной статье общей суммой.

Следующим вопросом является то, что в большинстве зарубежных стран особенным является выделение таких эквивалентов денежных средств, к которым относятся краткосрочные высоколиквидные инвестиции со сроком погашения до трех месяцев. Возможно, применив зарубежный опыт в отечественном ведении бухгалтерского учета, это позволит избежать искажений при расчете показателей абсолютной ликвидности.

Бухгалтерский баланс является одним из важнейших источников информации при оценке платежеспособности и проведении анализа финансового состояния и устойчивости организации. Поэтому необходимо соблюдение всех научно-обоснованных принципов формирования и отражения в балансе краткосрочных активов, чтобы избежать искажений показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность организации.

Список использованных источников:

1. Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111.
2. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь, 12.07.2013 г. № 57-З.
3. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. пособие/ Л.А. Жарикова, Н.В. Наумова. – Тамбов: Изд-воТамб. гос. техн. ун-та, 2008. – 160 с.

УДК 657.1

С.С. КОВАЛЕНКО, *асистент*
кафедры бухгалтерского учета и аудита,
Полоцкий государственный университет,
г. Новополоцк, Витебская обл., Республика Беларусь

УЧЕТ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

В последние годы в мировой учетной практике большое внимание уделяется финансовой безопасности организации. Одним из ключевых инструментов ее обеспечения является бухгалтерский учет обязательств и своевременности их исполнения. Однако в экономической литературе и нормативных правовых документах Республики Беларусь не уделяется должное внимание видам обязательств с позиции их влияния на систему финансовой безопасности организации и ее платежеспособность.

Поэтому для целей финансовой безопасности организации автор предлагает в учетно-аналитической практике использовать классификацию обязательств по степени подверженности обязательственным рискам: инвестиционные, текущие, валютные и рисковые обязательства.

Инвестиционные обязательства характеризуются стабильностью их исполнения и не представляют угрозы для системы финансовой безопасности. Организация берет на себя такие обязательства с целью извлечения экономических выгод даже в случае их неисполнения (ненадлежащего исполнения). К инвестиционным обязательствам следует относить обеспеченные и необеспеченные инвестиционные обязательства.

Обеспеченные инвестиционные обязательства – это обязательства организации, обеспеченные гарантией исполнения. В качестве способов обеспечения исполнения обязательств в соответствии с Гражданским Кодексом Республики Беларусь могут выступать залог, поручительство, задаток, банковские гарантии и др. [1].

В бухгалтерском учете для отражения операций, связанных с обеспечениями исполнения обязательств, Типовым планом счетов бухгалтерского учета Республики Беларусь и Инструкцией по его применению предусмотрены забалансовые счета 008 «Обеспечение обязательств полученные» и 009 «Обеспечение обязательств выданные». По дебету этих счетов отражается информация о возникновении обеспечения обязательств, а по кредиту – их погашение. Аналитический учет ведется по каждому полученному и выданному обеспечению.

Пример 1. В июле 2014 года предприятие А заключило кредитный договор с банком, согласно которому банк предоставил организации кредит в размере 100 млн. бел. руб. сроком на 6 месяцев под 24 % годовых (проценты начисляются ежемесячно, погашение основной суммы долга и процентов осуществляется единовременно по истечении срока действия договора). В кредитном договоре предусмотрено, что выдача кредита производится при условии наличия залогового обеспечения по оценочной стоимости 146 % от суммы задолженности по кредиту. Организация-кредитополучатель предоставила в залог оборудование и автомобиль. Договор залога заключен на тот же срок, что и кредитный договор (6 месяцев), в оценке, равной 146 млн. бел. руб. В табл. 1 представлено отражение этой ситуации в бухгалтерском учете.

Необеспеченные инвестиционные обязательства представляют собой дебиторскую задолженность организации по займам, выданным юридическим и физическим лицам, а также своим работникам.

В соответствии с Типовым планом счетов Республики Беларусь, а также Инструкции по его применению долгосрочные займы, предоставленные другим организациям, отражаются на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения». Для отражения таких операций предназначен отдельный субсчет 06-2 «Предоставленные долгосрочные займы», который используется для учета движения предоставленных организацией юридическим и физическим лицам, кроме работников данной организации, денежных и иных долгосрочных займов.

Краткосрочные займы, предоставленные другим организациям отражаются на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения». Для отражения таких операций на данном счете предназначен отдельный субсчет 58-2 «Предоставленные краткосрочные займы», который используется для учета

движения предоставленных организацией юридическим и физическим лицам, кроме работников данной организации, денежных и иных краткосрочных займов.

Таблица 1

Корреспонденция счетов по учету залоговых операций на условном предприятии А

Содержание хозяйственных операций	Дт	Кт	Сумма, бел. руб.
Июль 2013 г.			
Отражена балансовая стоимость оборудования и автомобиля, переданного в залог	01 Субсчет «Основные средства, переданные в залог»	01	175 200 000
Отражена оценочная стоимость оборудования и автомобиля, переданного в залог	009		146 000 000
На расчетный счет зачислен кредит от банка	51	66	100 000 000
Август 2013 г. – Январь 2014 г. (ежемесячно)			
Начислены проценты за пользование кредитом	91	66	2 000 000
Январь 2014 г.			
Погашение основной суммы долга по кредиту и процентов по нему	66	51	112 000 000
Восстановлен учет оборудования и автомобиля по окончании действия кредитного договора	01	01 Субсчет «Основные средства, переданные в залог»	175 200 000
Списана договорная стоимость заложенного оборудования и автомобиля по окончании срока действия договора залога		009	146 000 000

Примечание: собственная разработка.

Аналитический учет по данным субсчетам ведется по отдельным контрагентам [2].

Корреспонденция счетов по учету предоставленных краткосрочных займов юридическим и физическим лицам представлена в табл. 2. Учет по счету 06 «Долгосрочные финансовые вложения» в части предоставленных займов аналогичен отражению на счетах бухгалтерского учета краткосрочных предоставленных займов.

Таблица 2

Типовая корреспонденция по счету 58 «Краткосрочные финансовые вложения» субсчет 2 «Предоставленные краткосрочные займы»

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
Предоставлены в заем другим организациям денежные средства	58-2	51, 52
Начислен процент по займам	76	91
Зачислен процент по займам	51, 52	76
От суммы начисленного процента начислен НДС	91	68
Определен финансовый результат	91-5 99	99 91-5
Возврат денежных средств, предоставленных в заем	51, 52	58-2

Примечание: собственная разработка.

Учет предоставленных займов работникам организации ведется на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 73-1 «Расчеты по предоставленным займам». Займы работникам в соответствии с действующим законодательством могут быть предоставлены на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и др. [2] Типовая корреспонденция счетов по учету займов, предоставленным работникам, отражена в табл. 3.

Таблица 3

Типовая корреспонденция по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам»

Содержание операции	Дт	Кт
Предоставлен заем персоналу организации	73-1	50, 51
Внесена сумма платежа в кассу, расчетный счет	50, 51	73-1
Удержана из заработной платы сумма платежа	70	73-1
Начислены проценты по займам	73-1	91-1
Отражен финансовый результат	91-5 99	99 91-5

Примечание: собственная разработка.

Список использованных источников:

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218-З (с изм. и доп.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://pravo.by/world_of_law/text.asp?RN=hk9800218. – Дата доступа: 23.01.2015 г.
2. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 «Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета» (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь № 71 от 02.12.2013 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://minfin.gov.by/accounting/methodology/f265568f213002a5.html. – Дата доступа: 10.12.2014 г.

УДК 631.162

А.Г. КОСТИРКО,
старший викладач кафедри обліку і аудиту,
Миколаївський національний аграрний університет

АГРАРНА ЛОГІСТИКА ЯК ФАКТОР НАРОЩУВАННЯ ФІНАНСОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

У процесі формування і використання фінансового потенціалу важливим є пошук можливих резервів його нарощування. Практика свідчить, що важливу роль у вирішенні цього питання набув розвиток логістичної діяльності у сфері АПК.

Дослідження в області аграрної логістики відображені в наукових працях Н.К. Васильєвої, Т.В. Косаревої, А.Г. Кравцова, Г.М. Заболотного, І.Г. Смірнова, О.М. Сумця, В.І. Перебийноса та ін. Актуальність даного питання підтверджується практичним досвідом. «Сьогодні до значних логістичних операторів на ринку аграрної логістики в Україні належать такі компанії, як ТМ «Стожар», «Чумак», «Щедрий дар», «Любонька» ВАТ «Українські аграрні інвестиції», ЗАТ «Райз». Аспект логістики в їх діяльності простежується дуже чітко – це грамотно сплановані й організовані в часі та просторі транспортні технології доставки продукції споживачам; це і сучасні складські комплекси і технології зберігання сільськогосподарської продукції» [3].

Т.В. Косарева визначає сутність логістики як процесу управління достатнім та ефективним (з погляду витрат та часу перебігу) потоком сировини, матеріалів, незавершеного виробництва, готової продукції, послуг, фінансів та супроводжувальної інформації від місця виникнення цього потоку до місця його споживання (включаючи приймання, відправлення, внутрішнє й зовнішнє переміщення) з метою повного задоволення потреб споживачів [1].

Критерієм ефективності логістики, за визначенням автора, виступає задоволення потреб споживачів. Метою нашого дослідження є визначення можливостей і перспектив логістики для сільськогосподарських підприємств, критерієм ефективності якої є нарощування фінансового потенціалу і забезпечення фінансової безпеки.

Зростання конкуренції на ринку сільськогосподарської продукції зумовило підвищення ролі логістичної діяльності у формуванні витрат на виробництво і реалізацію продукції.

У вітчизняному аграрному секторі існує низка проблемних аспектів, що стримує розвиток агрологістики у повному обсязі, особливо у невеликих сільськогосподарських підприємствах. Серед них варто виділити відсутність належної інфраструктури, низький рівень технічного і технологічного оснащення, не достатній рівень забезпечення відповідними фахівцями тощо.

Вихід із даної ситуації вбачаємо у можливості застосування агрологістики фрагментарно. Застосовуючи інструментарій логістики у виробничій діяльності сільськогосподарські підприємства мають можливість оптимізувати співвідношення «ресурси – продуктивність». Технологічне оновлення процесу

зберігання продукції для створення належних умов підвищує її конкурентні ознаки. Застосування транспортної логістики у процесі виробництва, зберігання і реалізації продукції зменшує сукупні витрати, скорочує термін оборотності активів. Якісне інформаційне забезпечення всіх процесів актуалізує роль створення у сільськогосподарських підприємствах логістичних інформаційних систем. Ці та інші можливості внутрішньогосподарської логістики мають безпосередній вплив на фінансовий потенціал сільськогосподарських підприємств, а саме сприяють його нарощуванню через оптимізацію витрат і зростання доходу.

У процесі запровадження логістичного інструментарію необхідно враховувати галузеві особливості руху фінансових потоків. Такими особливостями є не відповідність робочого періоду і результату процесу виробництва. Через це більш низька оборотність активів в АПК. Така ситуація свідчить про необхідність більшої фінансової підтримки цього процесу і підвищує роль фінансового менеджменту.

Поряд з внутрішньогосподарською важливе місце займає агрологістика на макрорівні. Обмеженість доступу сільськогосподарських товаровиробників до зовнішнього ринку досить сильно гальмує експорт, що, у свою чергу, негативно впливає на формування фінансового потенціалу. У цьому контексті слід розглядати всі можливі напрями і ринки збуту продукції, розвиваючи логістичну діяльність. Застосування всіх видів логістики на основі ефекту синергії дозволить отримати максимальний результат для сільськогосподарських підприємств.

Враховуючи зарубіжний досвід розвитку логістичної діяльності необхідно відмітити, що ініціативну роль щодо запровадження логістичних засад беруть на себе урядові структури. У якості прикладу можна привести досвід Голландії, де за участю міністерства транспорту і міністерства сільського господарства розроблена державна програма «Бачення логістики», реалізація якої, у тому числі, здійснюється через «Платформу агрологістики».

У підсумок зазначимо, що застосування логістичного підходу у діяльності сільськогосподарських підприємств із його адаптацією до галузевих особливостей, є дієвим фактором нарощування фінансового потенціалу сільськогосподарських підприємств.

Список використаних джерел:

1. Косарева Т.В. Аграрна логістика: сутність та багатоаспектність / Т.В. Косарева // Економіка АПК. – 2008.– № 10. – С.37-43.
2. Кравцов А.Г. Аналіз перспектив провадження логістичного підходу у сфері АПК / А.Г. Кравцов // Вісн. Харків. нац. техн. ун-ту. сільського госп-ва ім. Петра Василенка. – 2013. – Вип. 136. – С. 272-278.
3. Смирнов И.Г. Агрологистика в Украине: современное состояние, проблемы и перспективы развития / И.Г. Смирнов, О.В. Шматюк // Логистика: проблемы и решения. – 2013. – № 4. – С. 26-37.

УДК 336.5

А.В. КРУШИНСЬКА, *старший викладач*
кафедри менеджменту, економічної теорії та фінансів,
Хмельницький університет управління та права

РІЗНОСПРЯМОВАНІСТЬ ІНСТРУМЕНТІВ БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ РОЗВИТКУ ТУРИСТИЧНИХ КОМПЛЕКСІВ

Зважаючи на перспективність розвитку туризму в Україні, розвиток туристичного потенціалу має супроводжуватися підтримкою з боку держави шляхом застосування бюджетно-податкових стимулів, при цьому ступінь впливу останніх повинен залежати від поточного рівня інвестиційної привабливості туристичного комплексу. Тобто, для підвищення ефективності інструментів бюджетно-податкового стимулювання потрібно, щоб вони було максимально адаптовані до специфіки об'єктів, на які спрямовується. Проте, на сучасному етапі особливості застосування інструментів стимулювання інвестиційної привабливості не розмежовуються окремо для обласного, районного центру, звичайного міста, тощо. Відсутність виокремленості та конкретизації застосування стимулюючих інструментів залежно від специфіки території створює передумови для невиправданого надання бюджетно-податкових преференцій одним туристичним центрам, як наслідок маємо недоїмку податкових платежів до бюджету, та позбавлення їх для інших.

Основне завдання дослідження обумовлене актуальністю на основі розподілу туристичних центрів на кластери, які б характеризувалися однорідністю базових показників соціально-економічного розвитку та формування на цій основі комплексу бюджетно-податкових стимулів, притаманних саме цій групі туристичних центрів. В свою чергу, такий підхід уможливить використання специфічного набору стимулів окремо для кожної групи туристичних комплексів залежно від цілей такого стимулювання та вихідного рівня розвитку самих об'єктів. Зауважимо, що за сучасних умов проблеми кластеризації в туристичній галузі розглядаються з точки зору формування кластерів як інституційних утворень у межах одного туристичного центру, при цьому питанням кластеризації географічно-віддалених населених пунктів приділяється недостатньо уваги. Зважаючи на те, що у практиці державного управління поширений підхід застосування бюджетно-податкового стимулювання залежно від рівня інвестиційної привабливості, останній в свою чергу зумовлений насамперед адміністративно-територіальним поділом, згідно якого очевидною стає вища інвестиційна привабливість обласного центру ніж, скажімо, районного. Ця ж ситуація підкреслюється, практично усіма методиками визначення інвестиційної привабливості територій. Як результат маємо диспропорції економічного розвитку, одним з напрямів подолання яких є кластерний аналіз, що дозволить знайти спільні проблеми та вирішувати їх використовуючи уніфікований набір інструментів. Як справедливо зауважує

професор О.Ю. Бобровська, процес кластеризації економічних систем міст і регіонів слід розглядати як процес інтеграції їх економічних, соціальних та інших потенціалів, що здатен створювати інтегральний ефект, величина якого має синергетичний характер [1, с. 11]. Виходячи з цього твердження та результатів попередніх досліджень, можна стверджувати, що маючи широкий асортимент різноспрямованих інструментів та важелів впливу на рівень інвестиційної привабливості, їх застосування не може залишатися системним, а має передбачати певну адаптивність до завдань, які мають відрізнятися для кожного конкретного кластеру. За результатами дослідження [2] встановлено, що відносно туристичних центрів України доцільно здійснити поділ на вісім кластерів, залежно від рівня туристичного потенціалу та на основі окремих показників соціально-економічного розвитку. В основу кластеризації ліг підхід Стерджесса, за якого при достатньо великих значеннях, форма гістограми, побудована за методом біноміального розподілу використовується для апроксимації нормального статистичного розподілу. Вважається, що ця формула дозволяє будувати задовільні гістограми при числі спостережень менше 200, що підтверджує доцільність її вибору [3, с. 41]. Загалом, кластеризація дозволяє здійснити розподіл 181 населеного пункту, на території якого розташовані туристичні атракти на окремі кластери, кожен з яких характеризується специфічними пріоритетами розвитку, а відповідно й інструментарієм їх реалізації.

Так, пріоритетним завданням стимулювання туристичних центрів I-II кластерів є оцінка місцевих туристичних ресурсів та формування на їх основі підприємств туристичної індустрії, що має забезпечуватися за допомогою кошторисного фінансування секторів економіки дотичних до туризму, які є привабливими з позицій попиту, пропозиції, прогнозів та сценаріїв розвитку інституційних можливостей території; формування інвестиційних пропозицій щодо окремих туристичних об’єктів, залучення інвесторів; створення передумов активізації їх потенціалу та їх популяризації у зовнішніх джерелах інформації.

Разом з тим завдання III кластеру мають бути спрямовані на формування стабільного внутрішнього туристичного ринку та спрощенню доступу українських інвесторів до нього, а також забезпечення інтеграції різних форм і суб'єктів господарювання при інвестуванні. Дієвим механізмом їх досягнення є використання бюджетних асигнувань на безповоротній основі на реалізацію програм розвитку туризму; створення туристичних мереж, сприяння консолідації їх учасників (у тому числі через асоціативні форми). Активна взаємодія між учасниками, що створює стійкі конкурентні переваги суб’єктів туристичної діяльності зокрема, при цьому зміцнюючи конкурентний статус туристичного центру вцілому. Не мале значення при цьому має стимулювання інтенсивної конкуренції на ринку, яка є стимулом інвестиційної діяльності

В той же час для IV кластеру туристичних міст, які переважно представлені районними центрами, необхідним є діагностика районного туристичного потенціалу, визначення стратегічних пріоритетів, вибір найбільш ефективних форм їх розвитку, шляхом задіяння ресурсних можливостей території та її інституційної складової. Виправданим буде використання

державних замовлень для активізації туристичних потоків, субвенцій та дотацій для формування загальних стратегій розвитку туризму, покращення місцевої інфраструктури, зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування, мобілізація усіх видів місцевих ресурсів, що сприяє створенню туристичного потенціалу та формування комунікаційних площадок для потенційних інвесторів з метою їхньої інтеграції в процесі розробки й реалізації туристичних стратегій, сприяння обміну досвідом між регіонами.

Зрозуміло, що зі зростанням розміру туристичних центрів змінюються також і пріоритетні завдання їх стимулювання на користь формування ринкової та соціальної інфраструктури для створення в перспективі на їх базі туристичного комплексу. Для цього необхідно визначити порядок здійснення витрат на створення і діяльність ринкової інфраструктури та стимулювання розвитку галузей суміжних з туристичною, забезпечити гарантування кредитів суб'єктів туристичної діяльності Зауважимо, що фонди інвестування в туристичну сферу мають утворюватися при державній підтримці, але за кошти приватних інвесторів. Логічним завданням для наступного VI кластеру є подальше зміцнення туристичної інфраструктури, що безпосередньо впливає на створення підґрунтя розвитку підприємств галузі, що може бути досягнуте шляхом виділення цільового фінансування з державного бюджету, спрямованого на довгострокове упровадження розробленої політики розвитку туризму; здійснення витрат на науку та наукові дослідження туристичної індустрії; використання інвестиційної податкової знижки для стимулювання інвесторів туристичної сфери.

Що стосується міст з туристичним потенціалом, що входять до VII кластеру, то саме на їх основі є можливість створення туристичних комплексів для цього слід забезпечити функціонування територій пріоритетного розвитку у найбільш конкурентоспроможних туристичних центрах. Фінансова підтримка туристичних комплексів може здійснюватись за рахунок коштів державного бюджету через різного роду дотації, субвенції та ін., а також місцевих бюджетів через створення спеціалізованих комунальних підприємств. Надання податкових пільг у межах територій пріоритетного розвитку туристичного типу. Важливим стимулом для розвитку туристичних комплексів є державні інвестиції у транспортні мережі.

Натомість для VIII кластеру пріоритетом має стати дослідження перспектив розвитку туризму, його конкурентоздатності на зовнішніх ринках, підвищення інвестиційної привабливості, при цьому, для туристичних комплексів має надаватись організаційна, фінансова та інформаційна підтримка. Також більш виправданим буде формування регіональної політики розвитку туризму, послаблення податкового тиску на туристичний бізнес шляхом зниження місцевих податків, спрощення умов діяльності, нормативно-організаційна підтримка розвитку туризму, розробка під потреби бізнесу освітніх та наукових програм, залучення інвестицій та їх супровід через регіональні Агентства із залучення інвестицій. Не варто виключати використання бюджетного кредиту для створення та функціонування мереж туристичних комплексів та виконання функцій нормативно-правового

регулювання, фінансово-економічної та інформаційної підтримки їх діяльності з врахуванням специфіки відповідного регіону.

Отже, для кожного виду кластера, який підпадає під певний рівень адміністративно-територіального утворення, доцільним є застосування специфічного набору стимулюючих інструментів. Це дасть змогу, з одного боку максимально врахувати потреби міст з різним рівнем туристичного розвитку, а з іншого здійснити впорядкування структури бюджетних видатків на туристичну галузь та можливу їх економію за рахунок обґрунтованого застосування. Звичайно, запропонований перелік не є вичерпним та в конкретних ситуаціях застосування стимулюючих інструментів має адаптуватися до вимог ринку та специфіки території. В свою чергу, це дозволить в подальшому більш виважено аналізувати і застосовувати дію стимулюючих інструментів відносно туристичних центрів та сформувати загальні орієнтири бюджетно-податкової політики розвитку туристичної індустрії.

Список використаних джерел:

1. Бобровська О.Ю. Кластерна організація муніципальної економіки: від теорії до практичного здійснення / О.Ю. Бобровська // Кластери як інструмент регіонального розвитку: матеріали науково-практичного семінару (м. Феодосія, 16–20 липня 2012 р.) / За ред. проф. В.В. Мамонової. – Х.: ХарРІ НАДУ, 2012. – С. 10-14.
2. Крушинська А.В. Особливості стимулювання інвестиційної привабливості туристичних комплексів на основі їх кластеризації / А.В. Крушинська // [Електронний ресурс]. – Ефективна економіка. – 2014. - № 12. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3686.
3. Єременко В.С. Дослідження алгоритмів проведення кластерного аналізу для вирішення задач неруйнівного контролю / В.С. Єременко, А.В. Переїденко // Восточно-Европейский журнал передовых технологий. – 2010. – Вып. № 5 (43). – Т. 1. – С. 40-43.

УДК 631.162:657.2:006.32(476)

В.В. КУДИН, *м.э.н.,*
ассистент кафедры бухгалтерского учета и контроля в АПК,
Гродненский государственный аграрный университет,
г. Гродно, Республика Беларусь

ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

В современных условиях хозяйствования в связи с переходом к рыночным отношениям изменились подходы к постановке бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях. От жесткой регламентации учетного процесса со стороны государства, существовавшего ранее, произошел переход к оптимальному сочетанию государственного регулирования бухгалтерского

учета и самостоятельности сельскохозяйственных организаций в постановке бухгалтерского учета и разработки учетной политики. Сущность такого подхода заключается в том, что при формировании учетной политики организация осуществляет выбор одного способа ведения бухгалтерского учета из нескольких, допускаемых нормативными документами. Если указанная система не устанавливает способа ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу, то при формировании учетной политики организация самостоятельно разрабатывает соответствующий способ исходя из действующих положений по бухгалтерскому учету. которые также во многом зависят от профессионального суждения бухгалтера. Стоит отметить, что учетная политика воздействует как на сам процесс обработки учетной информации, так и непосредственно через закрепленные в ней методы учета и способы оценки на величину себестоимости продукции (работ, услуг), прибыли и показателей финансового состояния [1].

Многократные исследования показывают, что в большинстве сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь процесс формирования учетной политики носит формальный характер. Не уделяя должного внимания наполняемости учетной политики и анализа эффективности отдельных ее элементов, определяют значимость лишь наличию документа, требуемого законодательством страны. Поэтому закрепление в организации совокупности приемов и правил ведения бухгалтерского учета, которые соответствуют стратегии ее развития и способствуют получению максимального эффекта от функционирования системы учетного процесса – главная задача разработки эффективной учетной политики сельскохозяйственных организаций в стране.

Существенным требованием на наш взгляд к разработке учетной политики является соблюдение основных принципов бухгалтерского учета и как ключевой из них – приоритет содержания учетной политики перед ее формой (рис. 1).

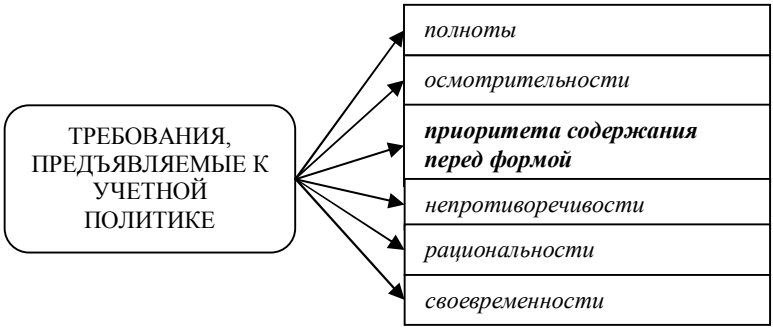


Рис. 1. **Требования, предъявляемые к учетной политике**

В условиях отсутствия единого алгоритма процесса разработки комплексной учетной политики для целей бухгалтерского учета необходимо выработать методические подходы к формированию комплексной учетной

политики для сельскохозяйственных организаций, позволяющую систематизировать и логически структурировать этот процесс [2].

В результате проведенного исследования по изучению содержания учетной политики ведущих сельскохозяйственных организаций Гродненского района (Республика Беларусь) был выявлен ряд однотипных элементов методического раздела учетной политики, представленные в табл. 1.

Таблица 1

Содержание методического раздела учетной политики сельскохозяйственных организаций Гродненского района

Элемент учетной политики	Рассматриваемые вопросы по бухгалтерскому учету
УЧЕТ И АМОРТИЗАЦИЯ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ	Отнесение активов к основным средствам
	Способ начисления амортизации основных средств и нематериальных активов
	Определение амортизируемой стоимости основных средств и нематериальных активов
	Резерв по выводу основных средств из эксплуатации
	Обесценение основных средств и нематериальных активов
	Переоценка основных средств и нематериальных активов
	Учет затрат на техническое диагностирование и освидетельствование
	Учет затрат на приобретение оборудования, требующего монтажа
	Учет процентов по кредитам и займам, полученным на приобретение основных средств
УЧЕТ И СПИСАНИЕ ЗАПАСОВ	Погашение стоимости средств в обороте
	Оценка материалов при поступлении и при их отпуске в производство и ином выбытии
	Затраты, непосредственно связанные с приобретение запасов
	Создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей
УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО	Учет затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости
	Учет общепроизводственных и общехозяйственных затрат
УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ	Учет доходов и расходов по видам деятельности
	Порядок признания выручки от выполнения работ с длительным циклом изготовления
УЧЕТ ФОНДОВ И РЕЗЕРВОВ	Создание резервов по сомнительным долгам
	Создание резервного капитала

Источник: собственная разработка.

На основании табл. 1 отметим, что предусмотренные учетной политикой отдельные разделы не содержат особенности ведения бухгалтерского учета относительно специфики деятельности сельскохозяйственных организаций.

Поэтому, при формировании учетной политики для сельскохозяйственных организаций целесообразно учитывать особенности специфики сельскохозяйственного производства. Поэтому необходимо учитывать также факторы, касающиеся исключительно деятельности сельскохозяйственных организаций (рис. 1).

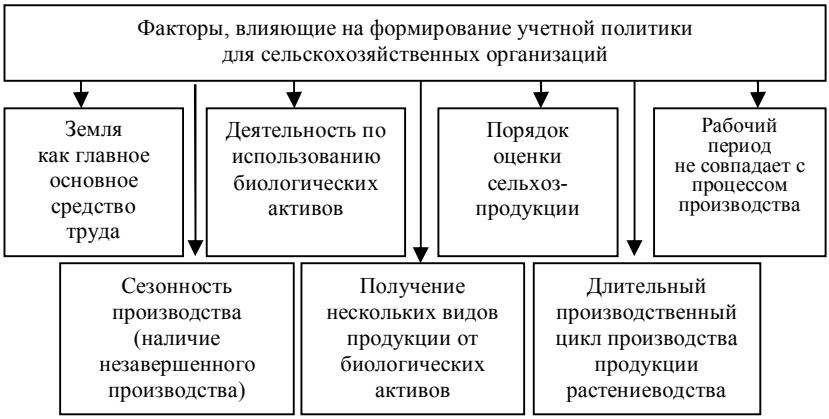


Рис. 1. **Факторы, влияющие на выбор и обоснование учетной политики**
Источник: собственная разработка.

При формировании учетной политики в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» рекомендуется учитывать особенности специфики сельскохозяйственного производства, которые должны быть раскрыты в данном документе (табл. 2).

Таблица 2

Существенные статьи учета, требующие включения в учетную политику сельскохозяйственных организаций

№ п/п	Элемент учетной политики	Рассматриваемые вопросы по бухгалтерскому учету
УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ		
1.1	Учет земельных угодий	*Учёт арендованных и сданных в аренду земель сельскохозяйственного назначения*
		Учет земельных угодий, предоставляемых во временное пользование для огородничества, сенокошения и выпаса сельскохозяйственных животных
1.2	Учет долгосрочных биологических активов	*Учет незрелых долгосрочных биологических активов в отрасли животноводства*
		Учет зрелых долгосрочных биологических активов в отрасли растениеводства

Продолжение табл. 2

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ		
2.1	Учет сельскохозяйственной продукции	*Учет сельскохозяйственной продукции, полученная от биологических активов*
		Учет продукции, получаемой в результате переработки
УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО		
3.1	Учет затрат по производственным циклам	*Учет затрат прошлых лет под урожай текущего года*
		Учет затрат текущего года под урожай будущих лет
		Учет затрат текущего года под урожай текущего года
3.2	Организация учета страхования биологических активов	*Учет обязательного страхования сельскохозяйственных растений*
		Учет обязательного страхования сельскохозяйственных животных
3.3	Учет расходов будущих периодов	*Учет расходов, относящиеся к периоду приостановления деятельности сельскохозяйственной организации по причине сезонности*: *– учет затрат по устройству некапитальных сооружений и временных приспособлений для нужд производства (летние лагеря и загоны для животных, сооружений для силосования, сеннажирования и других сооружений и приспособлений),* *– учет затрат на мероприятия по улучшению плодородия земель, включаемых в себестоимость продукции в течение ряда лет, исходя из определенных для отдельных мероприятий сроков их действия или использования.*

Источник: собственная разработка.

Положительной стороной данного исследования является предложенный вариант дополнения методического аспекта учетной политики, которая является первым шагом в разработке эффективной модели учетного процесса, позволяющей проанализировать реальный эффект от ее внедрения. Учетные данные, представляемые в учетной политике весьма условны и трудно оценить их влияние на результативность деятельности организации, но умение ими манипулировать может позволить достичь поставленных целей без дополнительных затрат.

Список использованной литературы:

1. Кулиш Н.В. Раскрытие отчетной информации сельскохозяйственных организаций согласно требованиям МСФО: монография / Н.В. Кулиш, А.А. Мариненко; Ставропольский государственный аграрный университет. – Ставрополь: АГРУС, 2012. – 192 с.
2. Сытник О.Е. Методика формирования аспектов учетной политики, обеспечивающих эффективную стратегию деятельности хозяйствующего субъекта / Сытник О.Е., Бехтерева И.С. // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 11(52). – С. 203-209.

УДК 332.1(477)

О.В. МАЗУР, *ассистент*
кафедри менеджменту, економічної теорії та фінансів,
Хмельницький університет управління та права

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ ЦУКРОВОГО ВИРОБНИЦТВА УКРАЇНИ

Сучасні світові тенденції все більше акцентують увагу на проблемі забезпечення енергетичними ресурсами та розширення діапазону доступних джерел енергії, серед яких чільне місце посідає відновлювана енергетика, що динамічно розвивається у світі [2, с. 32].

Щодо стосується України, то проблема енергозабезпеченості набула особливої актуальності в силу ускладнених міжгосподарських відносин України та Росії, особливо враховуючи, що єдиним імпортером традиційних енергоресурсів – нафти і природного газу, є Російська Федерація. Відтак, Україна має нагальну потребу у забезпеченні енергоносіями як населення країни, так і промислового виробництва загалом. Варто наголосити, що останніми роками напрям енергоресурсного забезпечення інтенсивно досліджується, зокрема в аграрному секторі. Зумовлено це тим, що аграрний сектор України споживає значну кількість енергетичних ресурсів, вартість яких у 2010 році становила 18-24 % від собівартості виробленої продукції [4, с. 31]. З метою зменшення енергозалежності українського аграрного сектору, ННЦ «Інститут аграрної економіки» окреслив у своїх працях перспективи розвитку енергозабезпеченості на основі поширення використання альтернативних джерел енергії [3].

На разі, в Україні існують потенційні можливості виробництва біоетанолу на основі цукрових буряків, які займають провідне місце серед енергетичних видів сировини. Проте, варто відмітити досить нестабільну ситуацію в розвитку бурякоцукрового комплексу, що зумовлена щорічними коливаннями посівних площ, врожайності та валових зборів цукрових буряків. Наслідок такої ситуації – перевиробництво або нестача цукру, а також дисбаланс між виробничими потужностями цукрових заводів і можливостями сировинних зон. Вважаємо, що одним із перспективних заходів є диверсифікація виробництва цукрових заводів, яка не тільки відновить рівновагу на ринку цукру, але й забезпечить Україну енергоносіями.

З врахуванням зазначеного, на нашу думку виникає об'єктивна необхідність визначення особливостей функціонування бурякоцукрового комплексу та окреслення сприятливих регіонів для вирощування цукрових буряків з метою стабілізації ситуації на цукровому ринку України в контексті виробництва біоетанолу.

В сучасних умовах не можливо зосередити увагу на одному результативному показнику, який би в цілому відображав підсумки роботи

цукрових заводів України. Відтак, на нашу думку, необхідно звернути увагу на кількісні та якісні показники, а саме: площа з якої зібрано цукрові буряки, врожайність, заготівля буряків, перероблено буряків, фактично вироблено цукру, розподіл обсягів виробництва цукру квоти «А», ступінь вилучення цукру з буряків, коефіцієнт використання задіяної потужності цукрового заводу та кількість працюючих цукрових заводів.

Після проведення рейтингової інтегральної оцінки підприємств цукрового виробництва на основі методу багатовимірного ранжування виокремлено три регіони, які внаслідок своєї спеціалізації – буряківництва, є базисними у виробництві цукру. Це зокрема, Вінницька, Полтавська, Тернопільська та Хмельницька області, сукупна питома вага яких у вирощуванні цукрових буряків і виробництві цукру в 2013 році становила по 60,2 % від загального виробництва. Крім цього, за 2013 рік питома вага виробництва цукру у зазначених вище областях має позитивну динаміку: майже удвічі спостерігається її зростання при порівнянні з періодом найбільшого розвитку цукробурякового виробництва – 1990 роком (з 36,6 % до 60,2 % у 2013 р.) та на 23,9 % при порівнянні з аналогічним показником 2000 року. Разом з цим, варто відмітити зростання врожайності на 41,6 т/га. (табл. 1), зростання ступеня вилучення цукру на 30,45 %, а також збільшення коефіцієнта використання задіяної потужності цукрових заводів в підсумку на 6,21 %.

Вважаємо за потрібне зазначити, що такий послідовний ріст показників спричинений факторами інтенсивного зростання, оскільки за 2010-2013 роки спостерігається зменшення площі, з якої зібрано цукрові буряки (на 101,6 тис. га.), зменшення заготівлі буряків (на 1803,9 тис. т.), зменшення обсягів переробленого буряка (на 1714,51 тис. т.) і, навіть, зменшення кількості працюючих цукрових заводів (на 42,9 %). Враховуючи наведений аналіз, на нашу думку, для того, щоб виправити нестабільну ситуацію в цукровій галузі необхідно сконцентрувати виробництво і переробку цукрових буряків у найбільш сприятливій сировинній зоні, яка представлена Вінницькою, Полтавською, Тернопільською та Хмельницькою областями. Крім цього, необхідно зазначити, що така концентрація обов'язково має супроводжуватися масштабною диверсифікацією цукроварень шляхом переробки цукрових буряків не тільки на цукор, але й на виробництво біоетанолу та інших видів палива. Відтак, такий варіант розвитку цукрової галузі дасть змогу стабілізувати ситуацію на ринку цукру через можливість маневрувати виробництвом цукру та біопалива в залежності від його кон'юнктури. Така маневреність притаманна цукровій галузі Франції, яка одержує біоетанол з цукрових буряків, а також виробляє цукор в межах одного заводу. При цьому, варто відмітити, що Франція є лідером по виробництві та споживанні біоетанолу серед країн Європейського Союзу і за період майже 10-річної практики замінила понад 7 % нафтового палива на біоетанол [1, с. 15].

Таблиця 1

Динаміка показників виробництва цукрових буряків та цукру за окремими регіонами

Показники	Площа, з якої зібрано цукрові буряки, тис. га	Врожайність, т. / га	Заготівля буряків, тис. т	Перероблено буряків, тис. т	Фактично вироблено цукру, тис. т	Розподіл обсягів виробництва цукру квоти «А», тис. т	Ступінь вилучення цукру з буряків	Коефіцієнт використання задіяних потужностей цукрового заводу	Кількість працюючих заводів, шт.
Вінницька область									
2010 рік	75,2	34,6	2622,508	2538,981	296,446	296,44	74,67	1,02	14
2011 рік	69,0	39,8	3247,98	3170,97	439,37	370,61	79,91	1,02	14
2012 рік	81,4	33,6	2643,096	2586,579	362,44	361,23	79,68	1,02	9
2013 рік	64,1	40,9	2331,234	2277,607	296,633	393,17	79,79	1,06	9
Відхилення 2013р. від 2010р. (+, –)	-11,10	6,30	-291,27	-261,37	0,19	96,73	5,12	0,04	-6
Темп зростання (зниження), %	85,24	118,21	88,89	89,71	100,06	132,63	106,86	103,92	64,29
Полтавська область									
2010 рік	72,4	26,25	1852,871	1821,566	241,801	241,77	81,09	1,04	7
2011 рік	65,2	38,6	2987,1	2898,86	411,54	341,71	81,62	1,04	7
2012 рік	63,4	44,2	3190,913	3130,026	430,99	362,61	82,19	1,04	6
2013 рік	31,7	47,6	1324,326	1311,796	182,84	197,00	83,62	1,03	3
Відхилення 2013р. від 2010р. (+, –)	-40,70	21,35	-528,55	-509,77	-58,96	-44,77	2,53	-0,01	-4
Темп зростання (зниження), %	43,78	181,33	71,47	72,01	75,62	81,48	103,12	99,04	42,86

Продовження табл. 1

Тернопільська область									
2010 рік	61,1	26,3	1476,581	1426,352	147,695	147,69	72,27	1,07	7
2011 рік	59,9	30,5	1757,5	1704,34	208,00	126,54	75,44	1,07	7
2012 рік	45,9	38,4	1871,841	1813,673	212,07	181,33	75,85	1,07	7
2013 рік	34,1	33,7	999,837	976,543	129,11	198,41	82,16	1,02	4
Відхилення 2013р. від 2010р. (+, –)	-27,00	7,40	-476,74	-449,81	-18,59	50,72	9,89	-0,05	-3
Темп зростання (зниження), %	55,81	128,14	67,71	68,46	87,42	134,34	113,68	95,33	57,14
Хмельницька область									
2010 рік	50,1	37,8	1421,366	1389,923	162,205	164,21	75,24	1,01	7
2011 рік	50,3	38,1	1567,04	1540,48	217,01	186,80	80,18	1,01	6
2012 рік	47,5	47,6	1866,176	1821,253	235,04	152,07	79,40	1,01	6
2013 рік	27,3	44,3	914,043	896,365	120,16	183,68	80,35	1,09	4
Відхилення 2013р. від 2010р. (+, –)	-22,80	6,50	-507,32	-493,56	-42,05	19,47	5,11	0,08	-3
Темп зростання (зниження), %	54,49	117,20	64,31	64,49	74,08	111,86	106,79	107,92	57,14

Джерело: Складено автороми за даними НАЦУ «Укрцукор» та Інституту біоенергетичних культур та цукрових буряків України.

Таким чином, дослідження діяльності підприємств цукрового виробництва та ситуації, що склалася на ринку цукру України показали, що досягнення цілей щодо відновлення ефективної роботи цукрових заводів за рахунок виключно виробництва цукру є малоперспективним. Підприємства цукрового виробництва, які ставлять собі за мету ефективне довгострокове функціонування повинні вдаватися до диверсифікації виробництва, тобто поєднання переробки цукросировини не тільки на цукор, а й на біоетанол та інші супутні продукти. Перспективним, на нашу думку, є підтримка та розвиток бурякоцукрового виробництва у найбільш сприятливих для цього регіонах: Вінницькій, Полтавській, Тернопільській та Хмельницькій областях. Зазначене, дасть змогу не тільки стабілізувати ринок цукру в Україні, але й позитивно впливатиме на енергобаланс держави у разі успішного масового налагодження виробництва біоетанолу та біогазу у оптимальній сировинній зоні.

Список використаних джерел:

1. Бондар В.С. Цукрові буряки, як відновлювальне джерело біоенергетики / В.С. Бондар // Вісник цукровиків України. – 2014. – № 2(93). – С.15-19.
2. Гелетуха Г.Г. Стан та перспективи розвитку біоенергетичних технологій в Україні / Г.Г. Гелетуха, Т.А. Желєзна // Екологія підприємства. –2014. – № 4. С. 32-41.
3. Зубець М.В. Аграрний сектор економіки України (стан і перспективи розвитку) / За ред. П.Т. Саблука, В.Я. Месель-Веселяка, М.М. Федорова. – К.: ННЦ ІАЕ, 2011. – 1008 с.
4. Скрипник А.В. Регіональна ефективність використання енергоресурсів в аграрному виробництві Запорізької області / А.В. Скрипник, Л.В. Воловоденко // Економіка АПК. – 2014. – № 6. – С.31-37.

УДК 657.3

Н.Ю. МАРТИНЮК,
асистент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ ПРИ ПРОВЕДЕННІ БУДІВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Питання організації та методики обліку витрат на якість відносять винятково до компетенції підприємства. Застосування найкращих практик, рекомендацій та розроблених стандартів, що висвітлюють питання методики обліку витрат на якість, є актуальним для підприємств, що вирішили працювати на засадах забезпечення якості своєї продукції.

Різні підходи до класифікації витрат на якість та розгляд проблемних аспектів, пов’язаних з їх ідентифікацією, збором, обліком і використанням висвітлюється у роботах відомих науковців, зокрема, Фейгенбаума А., Кампанелли Дж., Дейла Б., Гросбі, Тагучі Г. та інших. Варто відзначити недостатню інтегрованість теоретичних напрацювань до сучасної практики ведення та організації обліку, в тому числі на будівельних підприємствах.

В організації обліку витрат важливим є розуміння на рівні підприємства мети збору витрат на якість [1, с. 67]. Підприємства мають завдання адаптувати запропоновані універсальні, еталонні розробки до власних потреб і умов керуючись принципом доцільності та переважання вигоди над витратами.

Традиційною вважається методика обліку витрат на якість за методом із виділенням категорій витрат «попередження-оцінка-відмова» або скорочено моделі PAF. Питання ідентифікації та деталізації витрат на якість за моделлю PAF розкриті у роботах Дж. Джурана, Дж. Кампанелли, А. Фейгебаума, Б. Дейла та в американському стандарті з якості (ASQ) і британському стандарті BS 6143 (частина 2). Найдетальніші переліки статей витрат за категоріями «попередження-оцінка-відмова» представлені в американському стандарті з якості (ASQ), британському стандарті BS 6143 (частина 2) та розробці Дж. Кампанелли. Вони допомагають управлінцям зорієнтуватися і краще зрозуміти на які види витрат варто спрямовувати увагу при організації роботи з управління якістю. А сферою імплементації методу називають підприємства з виробництва механізованої продукції та електротоварів [1, с. 76-77].

Наступний метод обліку витрат на якість – метод «елементів витрат на основі часу» описаний Дж. Кампанелла. При його застосуванні основний акцент робиться на статистичний моніторинг. Метод здатен забезпечити виявлення втрат через надання некоректних даних, інформації, в тому числі і облікової – у звітах, через допущення помилок у політиці встановлення винагород та штрафів персоналу, у політиці по роботі з борговими зобов'язаннями, складанні непотрібної документації та звітності, неефективності процедур, процесу комунікації, отриманні неправильно спрямованих телефонних зв'язків та інших втрат непродуктивного характеру, що знаходяться в нематеріальній площині господарської діяльності підприємств [1, с. 79].

Метод рекомендовано застосовувати в невиробничих установах та організаціях. Варто відзначити, що використання даного методу є важливим і для виробничих підприємств, враховуючи те, що на обслуговуючі невиробничі види діяльності припадає значна частка внеску у загальний процес створення якісної продукції та забезпечення якісного управління.

Вищевикладені тези знаходять своє відображення в діяльності будівельних підприємств. В даному контексті специфіка будівельної діяльності проявляється в тому, що будівельне виробництво має значну частку як матеріального, так і нематеріального компонентів. З одного боку, при спорудженні будь-якого об'єкту у грошовому співвідношенні на матеріали припадає від 51 до 62 % від загальної собівартості. І тому ділянка роботи щодо зменшення втрат через поставку різного роду неякісних матеріалів, допущення бракування матеріалів у процесі виконання робіт, тощо є вагомою сферою для контролю та керування. Використання будівельної техніки і механізмів є наступною важливою сферою будівельного виробництва, де можуть виникати непродуктивні витрати та зловживання. За статистичними даними приблизно до 5 % від собівартості будівельно-монтажних робіт припадає на амортизацію.

Людська праця становить від 16 до 23 % від собівартості виконання будівельно-монтажних робіт, це підкреслює вагомість людського фактора у забезпеченні якості. Продуктивність трудовитрат зручніше оцінювати через часову характеристику. І тому дану ділянку роботи будівельного процесу також варто розглядати з позиції нематеріального виробництва та застосування методу обліку витрат на якість на основі часу.

Крім того, до сфери нематеріального виробництва можна віднести організацію будівельного виробництва в частині, що стосується комунікації численних учасників будівельного виробництва і проявляється в підготовці та обміні інформацією різного характеру (технічних параметрів, кошторисних даних, цінової, фінансової інформації, тощо), в координації та організації логістики руху транспортних засобів, переміщення будівельної техніки. Важливу роль відіграє здатність управлінської системи вчасно реагувати на зміни оточуючого середовища та знаходити успішні управлінські рішення.

Одним із перспективних методів обліку витрат на якість є метод ідентифікації та вимірювання напівструктурованих елементів витрат, який можна використовувати і в виробничих і в невиробничих ситуаціях. Статті витрат визначаються на основі видів діяльності та робіт, що виконують працівники, та на основі фізичного браку та втрат [1, с. 86]. Найбільша цінність методу проявляється в тому, що метод напівструктурованих елементів витрат, фокусуючись на видах діяльності відділів та структурних підрозділів, має потенціал для розвитку концепції внутрішнього споживача/ постачальника, стимулювання змін, ідентифікації можливостей вдосконалення, спонукання власників до підтримки процесів постійного вдосконалення та підкреслення внутрішньої відповідальності менеджерів через огляд процесів. Цей метод є перспективнішим за традиційний метод обліку витрат на якість та може забезпечити основу для впровадження реінжинірингу бізнес-процесів, аналіз діяльності відділів та облік витрат на основі видів діяльності [1, с. 86].

Модель процесних витрат викладена в стандарті BS 6143 (частина 1). Звертається увага на важливості вимірювання процесу та відповідальності за процес. Категорія витрат на якість розглядається з позиції її поділу на конформативні та неконформативні витрати в межах процесу. Це спрощена класифікація стосовно моделі PAF. Метод пов'язаний з моделюванням процесів, використанням стандартів та комп'ютерних програм IDEF [1, с. 95]. Методика сфокусована на завданнях відділу та на відповідальності за процес, що в термінології методу звучить як «власник процесу». Моделювання ж бізнес-процесів допомагає краще зрозуміти комунікацію між департаментами та закріпити сфери відповідальності.

Отже, кожен з методів має свої переваги та недоліки, а також сферу та умови застосування. З огляду на те, що будівельна діяльність має значний компонент як матеріального, так і нематеріального виробництва, доцільним є вивчення можливості застосування і методу обліку витрат на якість за моделлю «попередження-оцінка-відмова» і на основі часу. А метод напівструктурованих елементів та врахування моделі процесних витрат розширюють аналітичні можливості облікової інформації.

Список використаних джерел:
1. Dale B.G. Quality Costing. / B. Dale, J. Plunkett. London: Gower Publishing Limited, 1999. – 236p.

УДК 651.1(476)

Т.О. МЕТЕЧКО, *м.э.н.,*
ассистент кафедры бухгалтерского учета и контроля в АПК,
Гродненский государственный аграрный университет,
г. Гродно, Республика Беларусь

НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

Переход на международные стандарты финансовой отчетности является актуальным направлением развития бухгалтерского учета в ряде стран постсоветского пространства.

Система бухгалтерского учёта, которая сформировалась в рамках СССР, была разработана Министерством финансов СССР и предполагала жёсткую регламентацию бухгалтерского учёта и порядка совершения всех процедур. Вся информация, которую давал бухгалтерский учёт, предназначалась скорее не для её конкретных пользователей, а для министерств и ведомств, которые занимались управлением той или иной сферы экономики, и для расчёта налоговых платежей.

С распадом СССР в декабре 1991 г. в ряде стран началась деятельность по восстановлению национальной экономики и бухгалтерского учета. Процесс принятия решения о необходимости приближения национального учета и отчетности к международному уровню получил свое развитие во всех без исключения странах бывшего СССР.

Уже в 1992 г. в Украине был принят Указ «О переходе Украины к общепринятой международной практике системы учёта и статистики», который был положен в основу разработки вначале «Государственной программы перехода к международным стандартам учёта и статистики» и позже «Программы реформирования системы бухгалтерского учета с применением международных стандартов». Уже в 1999 г.приказом министра финансов Украины были введены в действие первые 5 стандартов бухгалтерского учёта. В настоящее время в Украине действует 34 Правила (стандарта) бухгалтерского учета (П(С)БУ) и примечания к годовой финансовой отчетности.

В Беларуси Государственная программа перехода на Международные стандарты бухгалтерского учета, была принята в 1998 г. В момент своего принятия Государственная программа, ввиду отсутствия каких-либо конечных временных привязок по переходу, все более походила на документ рекомендательного характера. Чтобы ускорить процесс перехода на международные стандарты, постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 09.07.2003 г. № 922 в Государственную программу перехода на

Международные стандарты бухгалтерского учета были внесены существенные дополнения, коснувшиеся, в первую очередь, конечных сроков перехода. Как результат, на сегодняшний день действуют и применяются в практике 18 Национальных стандартов финансовой отчетности (НСФО).

Таким образом, сближение национального учета с МСФО в Украине и Беларуси осуществляется умеренными темпами. Причинами этому являются следующие обстоятельства:

- недостаток финансовых ресурсов в связи с необходимостью одновременной подготовки налоговой и бухгалтерской отчетности (в соответствии с МСФО и национальным законодательством);

- недостаток кадровых ресурсов в связи с укоренившимся менталитетом советского бухгалтера плановой экономики и присущими им терминологией, регламентированными способами и методами ведения бухгалтерского учета;

- недостаток информации касательно применения МСФО на практике, в том числе и из-за отсутствия официального перевода данных стандартов с английского языка на языки других стран;

- замена или модернизация программного обеспечения, которая может понадобиться.

Сегодня на МСФО переходят как правило те компании, которые либо законодательно обязаны делать отчетность по международным стандартам, либо крупные предприятия, которые выходят на европейские рынки. Предприятия, которые не выходят на международный уровень в связи с отсутствием такой возможности, пока не торопятся применять принципы МСФО. Из выше изложенного следует, что полный переход на МСФО в Украине и Беларуси, равно как и в других странах постсоветского пространства неизбежен, однако данный процесс будет происходить умеренными темпами.

Список использованных источников:

1. Верес А. Международные стандарты финансовой отчетности: Государственная программа перехода – «стратегия и тактика» Республики Беларусь / А. Верес // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://msfo.bl.by/articles/71434.php . - Дата доступа: 20.02.2015.
2. Грабовская И. Переход на МСФО – с чего начать? / И. Грабовская // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.training.com.ua/live/interview/perehod_na_msfo_s_chego_nachat. – Дата доступа: 20.02.2015.
3. Заяц А. МСФО в Беларуси: трудности перехода / А. Заяц [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://news.tut.by/economics/161470.html. – Дата доступа: 20.02.2015.

УДК 657.22

Т.В. МОМОНТ, *здобувач,*
Житомирський державний технологічний університет

ЕЛЕМЕНТИ МОДЕРНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ ТУРИСТИЧНОЇ СФЕРИ ШЛЯХОМ УНІФІКАЦІЇ ОБЛІКОВИХ РАХУНКІВ

Важливою умовою ефективного здійснення господарської діяльності кожним суб'єктом ринку, незалежно від приналежності до сектору національної економіки і суб'єкта туристичної індустрії зокрема, є якісно побудована система бухгалтерського обліку, що передбачає формування та прийняття чіткої облікової політики, яка має на меті забезпечення тісних, взаємозалежних та взаємодоповнюючих зв'язків фінансового, податкового та управлінського обліку.

Для чіткого усвідомлення ролі фінансового обліку в господарській діяльності суб'єктів господарювання узагальнимо його дефініції, наведені в джерелах економічної інформації: фінансовий облік – це сукупність правил і процедур для відображення, обробки і подання інформації з суворим дотриманням законів, нормативних актів, положень, стандартів, інструкцій і принципів, що забезпечує облік активів і пасивів підприємства, оформлення, реєстрацію, безперервне і взаємопов'язане відображення господарських операцій на рахунках та в облікових регістрах, складання фінансової звітності, збір і систематизацію інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Логічним твердженням будемо вважати, що вирішальну роль в зазначених процесах фінансового обліку відіграє система рахунків бухгалтерського обліку, визначена Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженими наказом Міністерства фінансів України, які застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб [1]. Зазначимо, що вказаними нормативними документами передбачено застосування наступних класів рахунків з відповідним їх поділом на рахунки та субрахунки до них, що використовуються в процесі господарської діяльності:

– Клас 1. Необоротні активи.
– Клас 2. Запаси.
– Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи.
– Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань.
– Клас 5. Довгострокові зобов'язання.
– Клас 6. Поточні зобов'язання.
– Клас 7. Доходи і результати діяльності.
– Клас 8. Витрати за елементами.

– Клас 9. Витрати діяльності.

– Клас 0. Позабалансові рахунки.

Для обґрунтування необхідності використання/невикористання певних класів рахунків бухгалтерського обліку туристичними підприємствами проведемо дослідження господарських процесів, які, в свою чергу, залежать від господарської діяльності, що здійснюється суб'єктом господарювання.

До господарської діяльності туристичних підприємств відносять: 1) виробничу діяльність, що полягає в придбанні у різних організацій туристичним підприємством права (гарантії) на отримання різних послуг (послуги в місцях перебування, транспортні послуги тощо) і, виходячи з вартості придбаних гарантій, передбачає формування вартості власного продукту (туру) та продаж його або безпосередньо туристам, або за договорами-комісії та агентськими угодами на реалізацію турів; 2) торговельну діяльність, що полягає у придбанні готового туристичного продукту (туру, путівки) у іншого туристичного підприємства і перепродаж її з подальшим підписанням договору купівлі-продажу; 3) посередницьку діяльність, предметом здійснення якої є надання іншому туристичному підприємству послуг з реалізації її путівок (турів) туристам за певну винагороду відповідно до договору, що оформлюється агентськими угодами та договорами-комісії.

Отже, господарською діяльністю туристичних підприємств виступає туристична діяльність, яка є досить специфічною, безпосередньо впливає на організацію господарської діяльності самого підприємства, і в тому числі на організацію та ведення бухгалтерського обліку на ньому. В контексті господарських взаємовідносин туристичну діяльність визначають як виробничо-обслуговуючу діяльність з надання різноманітних туристичних послуг або діяльність з організації подорожей з туристичною метою, тобто, на нашу думку, це процес організації, створення та реалізації туристичного продукту, що має вартісну визначеність. Узагальнюючи вищевикладене, зазначимо, що до господарських процесів туристичних підприємств належать: постачання, виробництво, реалізація.

Вважаємо за доцільне, розглянути відображення зазначених процесів на рахунках бухгалтерського обліку у певних суб'єктів туристичного ринку: туристичних операторів та туристичних агентів, з метою дослідження можливості модернізації бухгалтерського обліку шляхом уніфікації облікових рахунків. Зазначимо, що відповідно до Закону України «Про туризм»:

1.Туристичні оператори – юридичні особи, створені згідно із законодавством України, для яких виключною діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність із надання характерних та супутніх послуг, і які в установленому порядку отримали ліцензію на туроператорську діяльність.

2.Туристичні агенти – юридичні особи, створені згідно із законодавством України, а також фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту

туроператорів і туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності та посередницьку діяльність щодо реалізації характерних і супутніх послуг [2].

Таблиця 1

Перелік можливих господарських операції з відповідним відображенням їх на рахунках бухгалтерського обліку у туристичного агента

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Отримано від туристів кошти за проданий турпродукт	311	681
2.	Відображено дохід від продажу турпродукту (передано ваучери туристам)	681	703
3.	Відображено заборгованість перед туроператором	704	685
4.	Віднесено на фінансові результати обороти за субрахунками обліку доходів щодо послуг за посередницьким договором	703 791	791 704
5.	Перераховано кошти туроператору, за винятком винагороди турагента	685	311
6.	Підписано акт надання послуг між турагентом і туроператором	361 685	703 361
7.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ у сумі винагороди турагента	703	641
8.	Віднесено на фінансові результати дохід від продажу послуг	703	791
9.	Понесено витрати на ведення діяльності	92	63, 66, 65
10.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	63
11.	Списано на фінансові результати витрати діяльності	791	92

Джерело: систематизовано автором на основі джерела [3].

Аналізуючи матеріали, зазначені в табл. 1 та 2, підкреслимо, що в процесі господарської діяльності суб'єкти не використовують 2, 4, 5, 8, 0 класи рахунків бухгалтерського обліку, однак при розробці робочого плану рахунків, який виступає внутрішнім нормативним документом і регулює використання облікових рахунків при організації фінансового обліку, слід детально аналізувати їх практичну необхідність.

Отже, на нашу думку існує можливість модернізації бухгалтерського обліку підприємств туристичної сфери шляхом уніфікації облікових рахунків, однак неможливо стверджувати про повне анулювання певних класів рахунків без детального дослідження системи рахунків та субрахунків, а також дослідження облікових процесів, що супроводжують створення туристичних підприємств, що й буде питанням наших подальших досліджень.

Таблиця 2

Перелік можливих господарських операції з відповідним відображенням їх на рахунках бухгалтерського обліку у туристичного оператора

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Отримано від турагента кошти за проданий турпродукт	311	681
2.	Підписано акт надання послуг між туроператором і турагентом	93	685
3.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685
4.	Відображено дохід від продажу турпродукту (на підставі акта між туроператором і турагентом)	681 685	703
5.	Відображено заборгованість перед надавачами послуг	704	685
6.	Віднесено на фінансові результати обороти за субрахунками обліку доходів щодо послуг за посередницьким договором	703 791	791 704
7.	Перераховано кошти надавачам послуг, за винятком винагороди туроператора	685	311
8.	Підписано акт надання послуг між туроператором і надавачами послуг	361 685	703 361
9.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ у сумі винагороди турагента	703	641
10.	Віднесено на фінансові результати дохід від продажу послуг	703	791
11.	Понесено витрати на ведення діяльності	92	63, 66, 65
12.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	63
13.	Списано на фінансові результати витрати діяльності	791	92 93

Джерело: систематизовано автором на основі джерела [3].

Список використаних джерел:

1. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99.
2. Про туризм: Закон України від 15.09.1995 № 324/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/324/95.
3. Золотухін О. Бухгалтерський облік доходів і витрат туристичної діяльності / О. Золотухін // Вісник Державної фіскальної служби України. – 2013. – № 21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/5477.

УДК 336.7

А.М. МОРОЗОВА, *м.н.с.,*
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

ВИПУСК ОБЛІГАЦІЙ ЯК АЛЬТЕРНАТИВНИЙ СПОСІБ ЗАЛУЧЕННЯ ДОДАТКОВОГО КАПІТАЛУ

Залучення додаткових коштів для покращення свого фінансового стану та потреб розвитку – це питання яке час від часу постає перед будь-яким суб'єктом господарювання, а тому є актуальним та має одне з першочергових значень.

Підприємство може отримувати необхідні йому фінансові ресурси з різних джерел, як власних так і залучених. Власні кошти поповнюються за рахунок внутрішніх і зовнішніх джерел. Внутрішні нагромадження утворюються шляхом розподілу валового, а потім і чистого прибутку, а знову випущені й реалізовані акції залучають кошти ззовні.

На сучасному етапі розвитку фондового ринку в Україні дедалі стає популярнішим використання такого фінансового інструменту як облігації. Облігації – один із найдавніших цінних паперів та способів залучення грошових коштів чи покриття дефіциту бюджету.

Передусім слід зазначити, що випуск облігацій – це є ризикова операція як для емітента, так і для потенційних кредиторів. Тому умови, особливості емісії та обігу облігацій потребують чіткого регулювання та закріплення в законодавчих та нормативних актах.

Основною нормативно-правовою базою емісії облігацій підприємств та їх обігу в Україні є: Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» від 30.10.1996 р. № 448/96-ВР; Закон України «Про цінні папери і фондовий ринок» від 23.02.2006 р. № 3480-IV; Положення «Про порядок здійснення емісії облігацій підприємств, облігацій міжнародних фінансових організацій та їх обігу», затверджене Рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 27.12.2013 р. № 2998.

Відповідно до чинного законодавства облігації підприємств – це вид боргових цінних паперів. Вони посвідчують внесення його власником грошей, визначають відносини позики між власником облігації та емітентом, підтверджують зобов'язання емітента повернути власникові облігації її номінальну вартість у передбачений строк та виплатити доход за облігацією. Облігації підприємств підтверджують зобов'язання емітента за ними та не дають право на участь в управлінні емітентом.

Починаючи з 2011 року в Україні допускається емісія облігацій виключно у бездокументарній формі.

Емітент може розміщувати звичайні (незабезпечені) та забезпечені облігації. Забезпечені облігації – це ті, що забезпечуються відповідними договорами поруки чи страхування ризиків непогашення основної суми боргу та/або невиплати доходу за облігаціями або гарантіями щодо погашення основної суми боргу та/або виплати доходу за облігаціями.

Емітент у встановленому чинним законодавством порядку може розміщувати відсоткові, цільові та дисконтні облігації.

Відсоткові облігації – облігації, за якими передбачається виплата відсоткових доходів. Емітент відсоткових облігацій повинен виплачувати відсотковий дохід за облігаціями в передбаченому розмірі та зазначений строк.

Цільові облігації - облігації, виконання зобов'язань за якими здійснюється шляхом передачі товарів та/або надання послуг відповідно до встановлених вимог, а також шляхом сплати коштів власнику таких облігацій у передбачених випадках та порядку. Емітент розміщує виключно забезпечені цільові облігації.

Дисконтні облігації - облігації, що розміщуються за ціною, нижчою ніж їх номінальна вартість. Різниця між ціною придбання та номінальною вартістю облігації, яка виплачується власнику облігації під час її погашення, становить доход (дисконт) за облігацією. Тобто на відміну від звичайних облігацій, дохід по дисконтним облігаціям є фіксованим.

Облігації можуть розміщуватися з фіксованим строком погашення, єдиним для всього випуску. Проте, дозволяється і дострокове погашення облігацій за вимогою їх власників, якщо таке передбачено в умовах розміщення облігацій. При цьому мають бути визначені порядок встановлення ціни дострокового погашення облігацій і строк, у який облігації можуть бути пред'явлені для дострокового погашення.

Погашення відсоткових та дисконтних облігацій здійснюється виключно грошима. Погашення цільових облігацій здійснюється шляхом передачі товарів та/або надання послуг, а також сплати коштів власнику таких облігацій у передбаченому випадках та порядку.

Емітент може розміщувати іменні облігації та облігації на пред'явника.

Головною умовою виходу на ринок облігацій є задовільний фінансовий стан. Тобто право на емісію облігацій надається лише таким підприємствам, які відповідають вимогам кредитоспроможності.

Облігації підприємств розміщуються юридичними особами тільки після повної сплати свого статутного капіталу. Розміщення облігацій для формування і поповнення статутного капіталу емітента, а також покриття збитків від господарської діяльності шляхом зарахування доходу від продажу облігацій як результату поточної господарської діяльності, не допускається.

В силу ризиків потенційних невиплат емітентом по своїм зобов’язанням, чинним законодавством передбачено і певні обмеження щодо об’єму емісій. Підприємство має право розміщувати облігації на суму, яка не перевищує трикратного розміру власного капіталу або розміру забезпечення, що надається їй з цією метою третіми особами.

Щодо механізму реалізації облігацій то емісія облігацій підприємств може здійснюватись шляхом їх публічного або приватного розміщення.

Публічне розміщення облігацій здійснюється шляхом їх пропозиції заздалегідь не визначеній кількості осіб на підставі опублікування в офіційному друкованому виданні Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку проспекту емісії облігацій. Таке розміщення планується на строк не менше

одного року. Облігації, які пропонуються для публічного розміщення, є такими, що вільно обертаються.

На відміну від публічного розміщення облігацій, приватне, здійснюється шляхом безпосередньої письмової пропозиції таких облігацій заздалегідь визначеному колу осіб, кількість яких не перевищує 100. В даному випадку розміщення триває не менше двох місяців. Облігації, які пропонуються для приватного розміщення, вважаються такими, що мають обмежене коло обігу серед учасників такого розміщення, крім облігацій, які пропонуються для приватного розміщення з метою переведення в такі облігації зобов'язань акціонерного товариства.

Порядок емісії, обігу та викупу облігацій підприємств встановлюється Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР).

Стосовно кожного розміщення облігацій емітент приймає окреме рішення про розміщення облігацій. Рішення про розміщення облігацій приймається органом управління емітента, повноваження якого підтверджуються його установчими документами.

Обіг облігацій дозволяється після реєстрації НКЦПФР звіту про результати розміщення облігацій та видачі свідоцтва про реєстрацію їх випуску.

Процедура реєстрації емісії облігацій підприємств в загальному випадку виглядає наступним чином. Якщо рішення про випуск облігацій прийнято, емітент готує пакет всіх необхідних документів і подає їх разом із заявою на реєстрацію випуску та проспекту емісії облігацій до НКЦПФР. Зокрема в пакет документів входить і фінансова звітність та аудиторський висновок як за квартал так і за рік. У випадку позитивного рішення НКЦПФР одночасно реєструє випуск облігацій і проспект їх емісії. Після реєстрації випуску та проспекту емісії облігацій емітенту видається тимчасове свідоцтво про реєстрацію випуску облігацій, яке є підставою для присвоєння облігаціям міжнародного ідентифікаційного номера, укладення з Центральним депозитарієм цінних паперів договору про обслуговування випусків цінних паперів, оформлення та депонування тимчасового глобального сертифіката. Далі емітент розміщує цінні папери, затверджує результати та звіт про результати розміщення облігацій, який подається та реєструється НКЦПФР. І нарешті, у разі виконання всіх установлених законодавством вимог, НКЦПФР анулює тимчасове свідоцтво та видає емітенту свідоцтво про реєстрацію випуску облігацій. Після отримання свідоцтва, емітент оформлює та депонує глобальний сертифікат в Центральному депозитарії цінних паперів.

В цілому, від прийняття рішення і до видачі свідоцтва про реєстрацію випуску облігацій, залежно від способу розміщення публічного або приватного, емітенту може знадобитись від п’яти до п’ятнадцяти місяців.

Стосовно затрат на випуск облігацій – серед основних та суттєвих є: організація та проведення загальних зборів емітента (у разі потреби), проведення аудиту, присвоєння облігаціям міжнародного ідентифікаційного номера, укладення з Центральним депозитарієм цінних паперів договору про обслуговування випусків цінних паперів, а також сплата державного мита за реєстрацію випуску.

По закінченню строку погашення емітент облігацій повинен прозвітувати перед НКЦПФР про погашення облігацій. Не пізніше п'ятнадцяти днів після закінчення строку погашення випуску облігацій, емітент подає до реєструвального органу звіт про наслідки погашення облігацій. Одночасно зі звітом про наслідки погашення облігацій емітент повинен подати в НКЦПФР оригінал свідоцтва про реєстрацію випуску облігацій та заяву про скасування реєстрації їх випуску.

Отже, підсумовуючи вищенаведене, можна зробити наступні висновки. Не дивлючись на те, що процес випуску і розміщення облігацій є довготривалим і дещо затратним, облігації є одним із найбільш перспективних та альтернативних джерел фінансування діяльності підприємств.

Однією з переваг випуску облігацій є те, що випуск облігацій можуть здійснювати юридичні особи будь-якої організаційно-правової форми власності. Емітент облігацій самостійно встановлює обсяг випуску, номінальну вартість, відсоток та періодичність виплат по облігаціям, термін їх обігу та погашення, що дає йому можливість об'єктивно регулювати свої боргові зобов'язання.

Облігаційна позика за своєю суттю і призначенням подібна до банківської позички. Проте, найчастіше відсотки виплат по облігаціям нижчі, ніж по банківським кредитам, і більше того, компанія яка залучає капітал шляхом випуску облігацій не обтяжена заставними відносинами з інвестором. Саме тому облігації є найбільш прийнятним та вигідним інструментом залучення додаткового капіталу.

При емісії облігацій, емітент зобов'язаний повернути інвестовані в його діяльність кошти та виплатити при цьому відсотки, але не надає права на власність. Тобто, емісія облігацій – це спосіб залучення додаткових коштів без загрози втручання їх власників до управління фінансово-господарською діяльністю емітента. При такій формі залучення грошових коштів не змінюється частка окремих власників підприємства і не втрачається контроль над ним.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні»: від 30.10.1996 р. № 448/96-ВР: станом на 15 лютого 2015 р. [Електронний ресурс] // - Верховна Рада України: [сайт]. Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/448/96-вр/page.
2. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок»: від 23.02.2006 р. № 3480-IV: станом на 15 червня 2005 р. [Електронний ресурс] // - Верховна Рада України: [сайт]. Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3480-15/page.
3. Положення «Про порядок здійснення емісії облігацій підприємств, облігацій міжнародних фінансових організацій та їх обігу»: від 27.12.2013 р. № 2998: станом на 15 лютого 2015р. [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. - Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0171-14.

УДК 657.451:502.35

А.Т. МОСКОВЧУК, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЕКОЛОГІЧНИМИ ВИТРАТАМИ

Негативні зовнішні ефекти, які виникають в результаті діяльності суб'єктів господарювання регулюються на рівні держави розробкою стандартів, застосуванням штрафних санкцій тощо, і для виробничих підприємств вони пов'язані, як правило, з додатковими витратами. Існує прямий зв'язок між зростанням негативного впливу на навколишнє природне середовище і підвищенням величини та частки екологічних витрат у структурі витрат підприємства. Це пояснюється дією об'єктивного економічного закону неминучого зростання екологічних витрат у суспільному виробництві, обґрунтованого у середині 70-х років XX століття [1].

Бухгалтерський облік, як основна інформаційна система, що відображає усі господарські процеси та економічний аналіз, який показує їх взаємозв'зок і взаємозалежність повинні бути адаптованими до умов діяльності сучасного підприємства і більш повно враховувати екологічні аспекти. Іншими словами, традиційні системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу повинні бути розвинені і доповнені екологічною складовою, тобто організацією екологічного обліку і еколого-економічного аналізу.

Оскільки екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень [2, с. 51], то для його ведення, враховуючи світовий досвід та особливості діяльності вітчизняних підприємств, доцільно у 9-му класі рахунків чинного плану рахунків виділити субрахунки витрат на здійснення природоохоронної діяльності та сплату екологічних зборів і платежів. Також, для спрощення обліку екологічних витрат на відповідних рахунках необхідно виділити субрахунки для обліку активів природоохоронного напряму та зобов'язань за природоохоронною діяльністю, а саме: у 1-му класі рахунків: основні засоби природоохоронного призначення; знос основних засобів природоохоронного призначення; капітальні інвестиції на придбання та створення основних засобів природоохоронного призначення; у 5-му класі рахунків: довгострокові екологічні зобов'язання; зобов'язання за довгостроковими кредитами, отриманими на здійснення природоохоронних заходів; у 6-му класі рахунків: екологічні збори і платежі; інші короткострокові екологічні зобов'язання.

Такий підхід забезпечить менеджменту підприємства отримання достовірної інформації про наступні екологічні витрати:

• витрати, пов'язані зі створенням та експлуатацією основних засобів природоохоронного призначення: споруд, устаткування, приладів;

• витрати на утримання персоналу, який забезпечує екологічну діяльність підприємства; екологічну освіту (підготовку, перепідготовку, підвищення кваліфікації) усіх членів колективу підприємства; доплати за роботу у шкідливих умовах працівникам;

• витрати на оплату послуг сторонніх організацій: послуг експертів, юристів і консультантів, що залучаються до вирішення екологічних проблем підприємства та ліцензування; послуг з проведення аналітичних робіт, паспортизації джерел емісії

• забруднюючих речовин; послуг фахівців, що залучаються для проведення екологічного аудиту; послуг з обґрунтування, розроблення нормативів викидів, скидів, зберігання відходів;

• амортизаційні відрахування та інвестиції екологічного характеру: амортизаційні відрахування для природоохоронного устаткування, споруд, приладів; інвестиції в технології з переробки відходів; інвестиції на запобігання і мінімізацію повітряних емісій; інвестиції у водозберігаючі технології; інвестиції в шумозахисні технології;

• витрати на компенсацію негативного впливу підприємства на екосистему, зокрема платежі: за гранично допустимі викиди, скиди у межах лімітів; сплата штрафних санкцій і відшкодування збитку у випадках недотримання вимог з охорони довкілля від забруднень та інших шкідливих дій; за використання природних ресурсів понад встановлені ліміти і в межах лімітів.

Для проведення аналітичного дослідження екологічних витрат науковцями обґрунтовується доцільність використання різноманітних методів і прийомів економічного аналізу та значної кількості показників.

В практиці економічного аналізу використовують, як правило, методи загального аналізу з властивими їм прийомами (деталізація показників, порівняння, групування, елементарні прийоми оброблення динамічних рядів, балансовий, графічний прийом) та детермінованого факторного аналізу.

Економічний аналіз екологічних витрат ґрунтується на системі показників та інформації, що необхідні для прийняття оптимальних управлінських рішень. Єдиної системи показників щодо оцінки екологічної діяльності підприємств не визначено. Система показників аналізу формується з урахуванням тих екологічних процесів, які необхідно досліджувати.

Вважаємо, що важливою складовою системи показників екологічної діяльності виробничих підприємств є показники, що характеризують стан і ефективність використання основних виробничих засобів природоохоронного призначення (узагальнюючі і часткові) та собівартість продукції.

До показників першої групи відносяться: коефіцієнти надходження, вибуття, приросту, зносу, придатності основних засобів природоохоронного призначення, частка основних засобів природоохоронного призначення в загальній вартості основних виробничих засобів. Доцільно, на нашу думку, цю групу показників доповнити коефіцієнтом рівномірності оновлення основних

виробничих засобів, який можна розрахувати як відношення коефіцієнта оновлення основних виробничих засобів природоохоронного призначення та коефіцієнта оновлення основних виробничих засобів підприємства в цілому. Негативна динаміка цих показників буде свідчити про негативні зміни у технічному стані та рівні оновлення основних виробничих засобів природоохоронного призначення.

До показників другої групи відносяться узагальнюючі показники ефективності використання основних виробничих засобів природоохоронного призначення – це фондовіддача і фондомісткість, які доцільно визначати на основі зміни величини екологічних витрат. Частковими показниками ефективності використання основних виробничих засобів природоохоронного призначення є: коефіцієнт змінності роботи обладнання природоохоронного призначення і коефіцієнт завантаження обладнання природоохоронного призначення. Рівність часткових показників ефективності використання обладнання природоохоронного призначення і показників використання обладнання в цілому по підприємству свідчить про належний рівень забезпечення природоохоронної діяльності на підприємстві.

Екологічні витрати є частиною собівартості продукції, тому її динаміка залежить і від зміни екологічних витрат. Для оцінки впливу екологічних витрат на собівартість готової продукції доцільно визначати їх питому вагу у собівартості виготовленої (реалізованої) продукції. Вважаємо, що важливим показником, який характеризує ефективність екологічної діяльності підприємства також є екологічні витрати на 1 грн. виготовленої (реалізованої) продукції. Ці показники варто використовувати як для оцінки екологічної діяльності підприємства за певний період, так і для порівняння ефективності екологічної діяльності підприємств галузі. Збільшення показників буде свідчити про негативні тенденції в екологічній діяльності підприємств.

Розглянута система показників забезпечить прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо оптимізації екологічних витрат.

Отже, відсутність повної і достовірної інформації про процеси природокористування господарюючих суб'єктів створює проблеми для різних груп користувачів еколого-економічної інформації, підвищує всю сукупність соціальних, виробничих і фінансових ризиків. Лише раціональна організація обліку та економічного аналізу екологічних витрат на підприємстві забезпечить достатню поінформованість менеджменту щодо їх динаміки, структури та чинників, які впливають на їх величину і, як результат, забезпечить можливість управління формуванням екологічних витрат.

Список використаних джерел:

1. Туниця Ю.Ю. Экономические проблемы комплексного использования и охраны лесных ресурсов (Вопросы теории) / Ю.Ю. Туниця. – Издательское обьединение «Вища школа», 1976. – с. 215.
2. Кирсанова Т.А. Экологический контроллинг: инструмент экоменеджмента: монография / Т.А. Кирсанова, Е.В. Кирсанова, В.А. Лукьянихин. – Сумы: Козацький вал, 2004. – 222 с.

УДК 657:658.14/17

Я.І. МУЛИК, *аспірант,*
Вінницький національний аграрний університет

НАПРЯМИ ОРІЄНТАЦІЇ ОБЛІКУ НА ЦІЛІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ

Розвиток економіки на сучасному етапі свідчить про ускладнення умов функціонування вітчизняних підприємств через різні зовнішні та внутрішні загрози, які негативно відбиваються на їх фінансовій безпеці. До зовнішніх загроз фінансовій безпеці підприємств відносять: корумпованість державного апарату та бюрократія; значний податковий тиск; «процвітання» рейдерства в Україні; непривабливий інвестиційний клімат; неможливість відслідкувати політику конкурентів, оскільки велика частка знаходиться в тіні; нестабільність та недосконаліть законодавства; нестабільність валютного курсу; зниження купівельної спроможності громадян; політична нестабільність у країні; недостатність та висока вартість кредитних ресурсів та інші. Повний перелік внутрішніх загроз фінансовій безпеці навести неможливо в силу їх індивідуальності, але слід відзначити такі спільні проблеми сучасних українських підприємств, як значна зношеність їх основних фондів і використання застарілих, ще радянських, технологій [4]. Тож підприємства змушені здійснювати пошук ефективних управлінських рішень щодо забезпечення і зміцнення власної фінансової безпеки.

Питання фінансової безпеки підприємств перебувають у полі зору багатьох вчених. Останнім часом дослідження за напрямом фінансової безпеки актуалізувались, свідченням цього є значна кількість опублікованих спеціалізованих колективних та індивідуальних монографій, дисертацій, науково-методичних праць. Однак певні теоретичні та практичні питання, які пов'язані з обліковою складовою, як інформаційною системою для забезпечення фінансової безпеки підприємств, вимагають додаткового вивчення та аргументування.

Фінансову безпеку розглядають як систему, яка дасть змогу виявити потенційні загрози і ризики, оперативно знаходити ефективні шляхи протидії, що гарантує стійкий фінансовий стан суб'єктів господарювання, можливість подальшого розвитку та виживання. Для цього необхідно постійно здійснювати аналіз середовища функціонування суб'єктів господарювання та визначення факторів, які впливають на фінансову безпеку.

Управління фінансовою безпекою входить до загальної системи управління безпекою підприємства, при цьому вона становить найважливішу його функціональну підсистему, яка забезпечує реалізацію управлінських рішень переважно в фінансовій сфері діяльності суб'єкта господарювання.

Облік виступає інформаційно-аналітичною підсистемою управління фінансовою безпекою підприємств. Він має забезпечувати отримання достовірної та оперативної економічної інформації про ефективність

використання ресурсів підприємства, рух фінансових потоків і кінцеві результати діяльності. Облік має створювати інформаційні умови для здійснення основних функцій управління фінансовою безпекою.

Виділяють такі передумовами для орієнтації обліку на посилення безпеки підприємства:

– внутрішні – економічна стійкість підприємства, цілеспрямованість економічного механізму внутрішнього управління;

– організаційні – існуюча на підприємстві організаційна структура управління, система делегування відповідальності і повноважень в управлінні;

– методичні – ступінь науково-методичного забезпечення як обліку, так й інших функцій управління;

– технічні – оснащеність засобами обчислювальної техніки, достатність програмного забезпечення [1].

Базуючись на дослідженнях [1, 2, 5], можна виділити такі напрями орієнтації обліку направлені на забезпечення фінансової безпеки підприємства:

– в частині організації роботи облікового персоналу необхідно забезпечити створення умов для сталого розвитку цілісної системи управління в інтересах підтримки стійкості підприємства і запобігання загроз фінансовій безпеці, що досягається шляхом:

– своєчасного створення достовірної інформації про економічні об'єкти, яка є достатньою для виконання функцій планування, контролю, регулювання, аналізу в оперативному режимі;

– здійснення контролю, аналізу і регулювання господарських операцій та сукупних процесів, виявлення відхилень від норм, виникнення яких знижує ефективність діяльності (а отже становить загрозу фінансовій стійкості);

– збереження комерційної таємниці;

– в частині організації та техніки ведення бухгалтерського обліку необхідно розробити етапи обробки бухгалтерської інформації, порядок документообігу, забезпечити захист облікової інформації, визначити порядок, терміни зберігання документів, в тому числі й електронних, передбачити використання ліцензованого програмного забезпечення, тощо;

– в частині організації внутрішнього контролю в сфері бухгалтерського обліку необхідно забезпечити систематичне отримання об'єктивних оцінок про поточний стан фінансової безпеки підприємства відповідно до певних критеріїв і показників безпеки. Результати внутрішнього контролю безпеки дозволяють сформувати оптимальну, з точки зору ефективності та витрат, систему захисту бухгалтерських даних, адекватну поточним завданням підприємницької діяльності.

Одним із найбільш ефективних інструментів бухгалтерського обліку, який може реально використовуватися з метою підвищення рівня фінансової безпеки господарюючого суб'єкта, є облікова політика.

З метою орієнтації обліку на цілі забезпечення фінансової безпеки підприємства, процес розробки облікової політики повинен забезпечувати не тільки достовірне відображення інформації у звітності, необхідне для всіх груп користувачів, а й вирішення інших завдань, зокрема: страхування підприємства від небезпек і загроз значної втрати всіх видів ресурсів, накопичення достатніх

коштів для підтримання достатнього технічного стану підприємства; оптимізації оподаткування тощо [3].

Оптимізація вибору елементів облікової політики можлива лише шляхом проведення відповідних розрахунків, які враховують конкретні умови ведення господарської діяльності окремо взятого підприємства. При тому у ході розробки облікової політики доцільно застосовувати елементи фінансового планування з метою вибору тих підходів, які в найбільш повній мірі задовольняти систему управління на конкретному етапі життєвого циклу підприємства і сприяють підтриманню його фінансової безпеки [3].

Отже на формування механізму фінансової безпеки підприємства впливає інформаційне забезпечення, особлива роль в якому відводиться обліку. В сучасних умовах господарювання необхідно переорієнтовувати облік на цілі забезпечення фінансової безпеки підприємств. Облікова інформація має стати ключовим фактором у забезпеченні фінансової безпеки підприємств. Облік повинен мати пріоритетне значення в запобіганні загроз фінансовій безпеці підприємств. Він має забезпечити достовірне та повне відображення даних, необхідних для оцінки стану та рівня фінансової безпеки підприємств; передбачити розробку критеріїв та порядку оцінки якості інформації для ідентифікації та оцінки ризиків та загроз; забезпечити інформацією для визначення індикаторів фінансової безпеки підприємств тощо.

Список використаних джерел:

1. Воляник Г.М. Фінансовий облік як інформаційне джерело для визначення рівня економічної безпеки підприємства / Г.М. Воляник, М.К. Бондарчук // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. серія економічна. - 2013. - Вип. 2. - С. 207-216.
3. Дикий А.П. Організація бухгалтерського обліку як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємств: автореф. дис. … на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / А.П. Дикий; Житом. держ. технолог. ун-т. – Житомир, 2009. – 23 с.
4. Лоханова Н.О. Облікова політика як інструмент управління економічною безпекою компанії / Н.О. Лоханова // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 11. – С. 12-16.
5. Могиліна Л.А. Система загроз фінансовій безпеці сучасних підприємств / Л.А. Могиліна // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – № 1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2014_1_72.pdf.
6. Паламарчук О.І. Принципи і форми інтеграції функції обліку в посиленні економічної безпеки промислових підприємств: автореф. дис. … на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О.І. Паламарчук; Східноукр. нац. ун.-т. – Луганськ, 2001. – 22 с.

УДК 368

С.А. НАВРОЦЬКИЙ, *д.е.н., головний науковий співробітник відділу кредитування, страхування та фінансів підприємств, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»*

РОЗВИТОК ФУНКЦІЇ ОБЛІКУ ПРИ ВІДОБРАЖЕННІ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ І ВТРАТ ЯК ІМПЕРАТИВА СТРАХОВОГО ЗАХИСТУ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Пізнання функцій є необхідною передумовою розуміння головного в обліку, його призначення і ролі в управлінні процесами відтворення
Г.Г. Кірейцев

Виходячи із функціонального аспекту дослідження бухгалтерського обліку, започаткованого вітчизняним вченим проф. Г.Г. Кірейцевим[9], зокрема постулатів, що кожна з функцій бухгалтерського обліку виконується за допомогою декількох елементів методу обліку, а кожен елемент методу забезпечує реалізацію декількох функцій, одним із основних інструментів реалізації контрольної, пізнавальної, аналітичної та інформаційної функцій бухгалтерського обліку мають виступати рахунки бухгалтерського обліку.

Проф. Г.Г. Кірейцев, виділяючи п'ять стадій розвитку бухгалтерського обліку, зазначає, що на другій стадії (з часу виникнення товарно-грошових відносин до кінця XVIII ст.) одержують розвиток бухгалтерські рахунки як метод поглибленого пізнання економічних явищ. Далі вчений стверджує, що «застосування бухгалтерських рахунків і подвійного запису склало підґрунтя для посилення пізнавальної і контрольної функцій, що відповідало новому рівню соціально-економічних відносин і поширювало інформаційні можливості управління господарською діяльністю».

Застосування в технологіях облікового оформлення господарських процесів недостатньо обґрунтованої класифікації витрат при системному їх відображенні привело до помилкового вибору кореспондуючого рахунку (дебетової ознаки рахунку), а услід за цим – до необґрунтованого відображення на рахунках відповідних сум витрат. Це відноситься до вибору класифікаційних ознак і відображення витрат, пов’язаних з розподілом валового і чистого доходу, з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку перерозподільними процесами.

У практиці обліку господарських операцій недостатньо обґрунтованим видається облік платежів сільськогосподарських підприємств по майновому страхуванню (віднесення сум платежів, що є розподілом доходів, на рахунки по обліку витрат виробництва), а також коригування сум витрат на виробництво у

[9] Кірейцевим Г.Г. у 1993 р. захищено докторську дисертацію на тему: «Функції обліку в управлінні сільськогосподарським виробництвом».

зв'язку з недобором урожаю сільськогосподарських культур (зменшення суми витрат на відсоток недобору урожаю).

У чому ж протиріччя застосовуваної методології обліку майнового страхування? Як проявляє себе інформаційна і науково-пізнавальна функція обліку, чи працюють ці функції на управління виробництвом?

Успішне рішення завдань по управлінню матеріальними і грошовими потоками на всіх стадіях їх кругообігу припускає подальше вдосконалення механізму фінансових відносин, забезпечення з його допомогою стійкості виробництва в головному секторі АПК – сільському господарстві. В зв'язку з цим видається важливою така організація майнового страхування і такий його облік, які забезпечували б, з одного боку, безперервність надходжень в господарство грошових коштів з страхових фондів і безперебійність за рахунок цих джерел відтворювальних процесів в несприятливі за кліматичними умовами і наступні за ними роки, стійкість платоспроможності підприємства при недоборі в результаті стихійних лих продукції і зниженні об'ємів її реалізації, а з іншого, адекватне відображення рівня ефективності виробництва у зв'язку з відтоком коштів господарства до фонду страхового захисту і отримання таких коштів за умови настання стихійного лиха.

Негативна дія несприятливих погодних умов проявляється не лише в зниженні врожайності або загибелі окремих культур. У особливо несприятливі роки воно призводить до істотніших наслідків, зачіпаючи практично усі сторони виробничо-фінансової діяльності сільськогосподарських підприємств. Проте існуючий порядок формування в сільськогосподарських підприємствах централізованих фондів страхового захисту і відшкодування збитку, незважаючи на великі суми платежів і відшкодувань, ця обставина належним чином не враховує.

Зважаючи на той факт, що страхові платежі сільськогосподарських підприємств сягали значних розмірів, вдосконалення системи платежів і відшкодування збитку слід, головним чином, зводити до того щоб більше обґрунтовано обирати джерела формування і визначати розміри фонду страхового захисту, а також розподіляти між господарствами відповідні грошові кошти.

В зв'язку з цим представляє інтерес перехід від страхування урожаю по окремих культурах до страхування галузі рослинництва і господарської діяльності, від страхування окремих елементів структури основних і оборотних засобів до страхування виробничого потенціалу.

При виборі джерел для формування фондів майнового страхування важливо дотримуватися теоретичного положення про те, що такі фонди є «... частина доходу, яка не споживається як доход і не служить обов'язково фондом накопичення. Чи служить вона фактично фондом накопичення або лише покриває прогалини відтворення, це залежить від випадку»[10]. Розглянуте теоретичне положення свідчить про неправомірність віднесення сум страхових платежів на витрати виробництва. Перш ніж створювати фонд страхового

[10]Маркс К., Энгельс Ф. Твори Т. 26. Ч. 2. С, 416.

захисту (резерв), необхідно мати джерела, в якості яких можуть служити тільки накопичення.

Необґрунтованими видаються також практичні методи реалізації інформаційної і науково-пізнавальної функцій обліку при визначенні суми втрат від стихійних лих в рослинництві і відображенні цієї суми на бухгалтерських рахунках

Недобір урожаю як господарське явище супроводжується (і не може не супроводжуватися) зниженням рівня ефективності виробництва у галузі рослинництва. В той же час при відповідному обліковому оформленні операцій недобору урожаю і нарахування сум страхових відшкодувань на користь конкретних господарств рівень рентабельності в цілому по галузі рослинництва в таких господарствах буде вищий, ніж за відсутності недобору урожаю. При цьому чим більше розмір недобору урожаю і втрат, що мають місце, від стихійних лих, тим показник рівня рентабельності виробництва продукції рослинництва буде вищий. Таке «підвищення» рівня рентабельності є наслідком деформованого відображення на рахунках бухгалтерського обліку розподільних відносин, пов'язаних з майновим страхуванням в сільському господарстві.

З метою посилення функцій обліку в механізмі управління розподільними відносинами, пов'язаними з майновим страхуванням, з огляду глибокого теоретико-методологічного обґрунтування, професор Кірейцев Г.Г. запропонував:

- замість обов'язкового державного майнового страхування застосувати економічне страхування. Функції економічного страхування в сільському господарстві покласти на органи управління цією галуззю.

- створення фондів страхового захисту робити за рахунок реально отриманого чистого доходу і відображати цей процес на рахунках бухгалтерського обліку як розподіл прибутку.

- відсоток відрахувань від прибутку до фонду страхового захисту встановлювати залежно від параметрів і стану сукупного ресурсного потенціалу сільськогосподарського підприємства.

Реалізація цих пропозицій дозволить компетентніше вирішувати питання як створення фондів страхового захисту, так і передачі коштів господарствам у вигляді страхових компенсацій. Крім того, значно підвищиться якість облікової інформації, що характеризує витрати на виробництво і в цілому відносини з приводу економічного страхування, і значно скоротиться її об'єм.

Дослідження юридичного і економічного змісту коштів, що сплачуються у вигляді компенсацій потенційних втрат в госпрозрахункових підрозділах свідчить, що відображення таких коштів як елементу витрат на виробництво не можна визнати обґрунтованим. Як елемент позареалізаційних доходів, витрат і втрат, такі суми, на наш погляд, можуть отримувати відображення у тому випадку, якщо госпрозрахункові підрозділи, орендні формування або внутрішньовиробничі кооперативи застосовують децентрализованный облік, мають свій баланс і є економічно самостійними структурними підрозділами. У інших випадках компенсацію потенційних втрат слід фіксувати тільки в регістрах для обліку госпрозрахункового доходу, несистемно. У такому підході

прояв науково-пізнавальної функції обліку сприятиме створенню і ефективному функціонуванню механізму управлінь сільськогосподарським виробництвом.

На думку проф. Г.Г. Кірейцева, на сучасному етапі розвитку економічних і правових відносин найвідповідальнішою ланкою науки про бухгалтерський облік є розробка концепцій, спрямованих на розвиток науково-пізнавальної та прогностичної його функцій. Одним із головних елементів методу при цьому вчений виділяє рахунки бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел:

1. Кірейцев Г.Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтер-ського обліку в Україні / Г.Г. Кірейцев // Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки. – 2003. – № 2(24). – С. 103-108.
2. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. – К.: Издательство УСХА, 1992. – 240 с. – С. 9-18.
3. Кірейцев Г.Г. Розвиток функцій бухгалтерського обліку // Вісник ЖІТІ / Економічні науки. – 2000. – № 12. – С. 67-71.
4. Кірейцев Г.Г. Обумовленість розвитку бухгалтерського обліку // Вісник ЖІТІ / Економічні науки. – 1998. – № 7. – С. 12-16.

УДК 005.6:001.102:657

К.Є. НАГІРСЬКА, *к.е.н.*
старший викладач кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

ПОКАЗНИКИ ЯКОСТІ ОБЛІКОВО-ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

Управлінський облік та складена на його основі внутрішня (управлінська) звітність є не лише джерелом інформації, необхідної для потреб сучасного менеджменту, але й інструментом внутрішнього контролю. Суттєвим недоліком вітчизняної системи управлінської обліково-звітної інформації вважаємо несистемність її подання та недостатню оперативність для управлінців різного ієрархічного рівня. Надмірна насиченість управлінської звітності обліково-аналітичною інформацією, використання надто складних методик розрахунків, заангажованість нефінансовими даними не завжди приводить до ефективності прийняття управлінських рішень. На сьогодні недостатньо досліджено питання щодо визначення критеріїв оцінки та показників якості формування, передачі, інтерпретації і збереження управлінської обліково-звітної інформації.

Для оцінки якості управлінської обліково-звітної інформації слід використовувати систему показників, які групуються наступним чином:

1) показники призначення, що відображають корисний ефект від використання виробів за призначенням та обумовлюють сферу їх застосування. Для продукції виробничо-технічного призначення основним є показник продуктивності, що показує, який обсяг продукції може бути випущений за

допомогою оцінюваної продукції або який обсяг виробничих послуг може бути наданий за визначений проміжок часу;

2) показники економічності використання сировини, матеріалів, палива, пального та енергії характеризують властивості виробу, що відображають його технічну досконалість за рівнем або ступенем споживання сировини, матеріалів, пального, енергії. До таких показників належать: частка маси виробу (на одиницю основного показника якості); коефіцієнт використання матеріальних ресурсів – відношення корисних витрат до витрат на виробництво одиниці продукції; коефіцієнт корисної дії та ін.;

3) показники технологічності, що характеризують ефективність (економічність) конструкторсько-технологічних рішень для забезпечення високої продуктивності праці під час виготовлення і ремонту продукції. Саме за допомогою технологічності забезпечуються масовість випуску продукції, раціональний розподіл витрат матеріалів, засобів праці і часу в процесі технологічної підготовки виробництва, виготовлення та експлуатації продукції;

4) ергономічні показники, що відображають взаємодію людини з виробом, дають змогу визначати зручність і безпеку експлуатації виробів. Вони характеризують систему «людина – виріб – середовище використання» і враховують комплекс гігієнічних, антропометричних, фізіологічних та психологічних властивостей людини, що виявляються при користуванні виробом. До таких показників можна віднести, наприклад, зусилля, необхідні для керування трактором; розташування ручки в холодильнику; кондиціонер у кабіні баштового крана; освітленість, температуру, вологість, запиленість, шум, вібрацію, випромінювання, концентрацію чадного газу і водяних парів у продуктах горіння, розташування і зручність сидінь, органів керування, раціональність інтер'єру і робочого місця та ін.;

5) естетичні показники характеризують спроможність продукції задовольняти потребу в красі. Вони визначають такі властивості, як зовнішній вигляд, гармонійність, цілісність, інформаційна промовистість, оригінальність, раціональність і краса форм, відповідність середовищу, стилю, моді, досконалість виконання і стабільність товарного виду виробу. З їх допомогою встановлюється художньо-конструкторський рівень виробу. Критерій естетичної оцінки виробу, яку дає експертна комісія, полягає в ранжуванні низки виробів аналогічного класу та призначення, що здійснюється на основі базових оцінок;

6) показники стандартизації та уніфікації визначають ступінь використання в продукції стандартизованих складових частин виробу (складальних одиниць, деталей, вузлів), їх уніфікації, а також рівень уніфікації (конструкційної спорідненості) з іншими виробами. Наприклад, відношення стандартизованих та уніфікованих частин виробу до загальної кількості частин у виробі, коефіцієнти повторюваності, застосовності за типорозмірами і складовими продукції;

7) патентно-правові показники характеризують патентний захист і патентну чистоту продукції та є істотним чинником у визначенні конкурентоспроможності. Визначаючи патентно-правові показники, варто

враховувати наявність у виробах нових технічних рішень, рішень, захищених патентами в країні, наявність реєстрації промислового зразка і товарного знака як у країні-виробнику, так і в країнах експорту;

8) показники транспортабельності визначають пристосованість продукції до перевезень. До них належать середня тривалість і вартість підготовки до перевезень, вантажно-розвантажувальних робіт, середня матеріаломісткість упаковування. Найповніше цей показник оцінюється у вартісному вимірі, що дає змогу одночасно врахувати матеріальні і трудові затрати, кваліфікацію і кількість людей, що зайняті транспортними роботами;

9) екологічні показники характеризують рівень шкідливих впливів на навколишнє середовище, які виникають під час експлуатації або споживання продукції. Врахування екологічних показників має обмежити надходження в природне середовище промислових, транспортних і побутових стічних вод та викидів, з метою зниження наявності шкідливих речовин в атмосфері, які не перевищують допустимих концентрацій; забезпечити збереження і раціональне використання біологічних ресурсів і т. д.;

10) економічні показники характеризують витрати на розробку, виготовлення, експлуатацію або споживання продукції, економічну ефективність її експлуатації та ін.;

11) показники безпеки характеризують особливості продукції, що забезпечують безпеку людини (обслуговуючого персоналу) під час експлуатації або її споживання, монтажу, обслуговування, ремонту, зберігання, транспортування і т. д. Наприклад: імовірність безпечної роботи людини протягом певного часу; час спрацювання захисних пристроїв; електрична надійність високовольтних мереж тощо.

Не зважаючи на зростання попиту на облікову інформацію головною метою є не збільшення обсягів інформації взагалі, а збільшення обсягів інформації високої якості. Таким чином, фактори, що впливають на якість управлінської звітності, можна поділити на такі групи: національні – це певні національні особливості формування облікової інформації та вимог, що висуваються до неї; політичні – фактори впливу на якість інформації політики країни, яка визначає структуру економіки і, відповідно, підходи до якості (наприклад, за планової економіки якість інформації визначалась з орієнтацією на виробника, а за ринкової економіки вона переорієнтувалася на користувача); технічні – якість інформації залежить від технічного рівня її виробництва (розвиток інформаційних технологій дозволяє значно покращувати якість інформації); економічні – якість інформації тісно пов'язана із її споживчою вартістю, як вже зазначалось (витрати на якість – її споживча вартість); соціальні – фактори впливу соціального середовища.

Список використаних джерел:

1. Гончар О.В. Забезпечення якості статистичної інформації: методологія та організація: монографія. / О.В. Гончар – К.: ВПД «Формат». – 2011. – 372 с.

2. Гончаренко О.О. Оцінка якості фінансової звітності / О.О. Гончаренко / Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2013. – № 3 (18). – С. 266-270.
3. Грюнинг Х. Ван, Коэн М. Международные стандарты финансовой отчетности: Практическое руководство. На рус. и англ. яз. - 2-е изд., испр. и доп. – М.: Изд-во «Весь мир», 2004. - 336 с.
4. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [монография] / В.Н. Жук. - К.: Аграрная наука, 2013. – 408 с.
5. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.
6. Зырянова Т.В. Качественные характеристики бухгалтерской (финансовой и управленческой) информации в бюджетных учреждениях / Т.В. Зырянова, С.И. Колесников // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2008. – № 11.
7. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: [монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

УДК 001.5:657:336.1

К.О. ОБИХОД, *аспірант,*
Національний університет біоресурсів і природокористування України

РОЗВИТОК НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Наукові установи України мають особливе значення для економіки країни, вони є центром проведення наукових досліджень, місцем отримання знань і просвітництва. У ході аналізу функціонування наукових установ Національної академії аграрних наук (далі – НААН), які займаються фундаментальними та прикладними дослідженнями в агропромисловому комплексі України, виник ряд питань, які хотілося б проаналізувати, а саме:

– динаміку кількості наукових установ і порівняти показники наукоємності ВВП різних країн;

– економічну сутність державного сектора та форми залучення додаткових коштів для розвитку його наукових установ.

Кількість наукових організацій протягом 2009-2013 рр. в Україні зменшилася на 14,7 % або на 197 установ, із них частка державного сектора – на 42 організації, або на 8,5 %. Це вже може бути негативним фактором до скорочення наукових досліджень і розвитку галузі науки у країні загалом. Причинами такого становища можуть бути неправильна політика уряду по відношенню до науки, недостатнє фінансування установ та відсутній інтерес до досліджень у різних секторах економіки.

Порівняно з аналогічними показниками Білорусі та Росії, в Україні можна спостерігати тенденцію до збільшення числа наукових організацій протягом 2009 – 2013 рр. на 8,1 % загалом і 2 % у державному секторі.

Якщо прослідкувати тенденцію зміни чисельності наукових працівників у розрахунку на 10 000 зайнятих працівників в економіці, то виявиться: в Україні даний показник у 2012 р. становив 65 працівників, на 4 працівників менше, ніж у 2009 р., що є свідченням відтоку фахівців з галузі науки в інші сфери та недостатнього інтересу до розвитку науки в країні. Для порівняння наводимо аналогічні дані по зарубіжних країнах: Франція –205,7; Азербайджан – 45; Росія – 100,1; Білорусь – 66,1; Польща – 81,7; Казахстан – 23; Молдова –45; Бельгія – 209,7; Італія –150,7; Румунія – 44,3 [2, с. 147].

Однією з основних цілей Європейського Союзу (далі – ЄС) протягом останнього десятиліття є підвищення рівня конкурентоспроможності ЄС через зростання інвестицій у наукову сферу. Лісабонською стратегією встановлено мету: 3 % ВВП має припадати на виконання наукових досліджень і розробок (далі – ДіР). Хоча до 2010 р. ця мета не була досягнута, вона залишилася одним з п'яти ключових завдань у рамках стратегії Європа-2020, прийнятій у 2010 р.

У 2012 р. внутрішні витрати на ДіР у Євросоюзі сягали 898,3 млн. євро, що більше на 2,9 % порівняно з 2011 р., і на 42,9 % – із 2002 р. [1, с. 155]. Для кращого зіставлення показників внутрішні витрати на ДіР виражають як частку від ВВП (наукоємність ВВП) або у розрахунку на душу населення. У країнах ЄС наукоємність ВВП у 2012 році досягла 2,06 %, проте залишилася значно нижчою ніж у Японії (3,25 % – у 2010 р.) і Сполучених Штатах (2,73 % – у 2011 р.). Найбільші видатки на дослідження та розробки зафіксовано у Фінляндії (3,55 %), Швеції (3,41 %), Данії (2,99 %), Німеччині (2,92 %), Австрії (2,84 %), Словенії (2,80 %), Франції (2,26 %), Бельгії (2,24 %), Естонії (2,18 %) і Нідерландах (2,16 %); найменші – у Румунії, Кіпрі, Болгарії, Латвії (від 0,42 % до 0,66 %). Для України цей показник у 2013 р. становив 0,77%, у т. ч. за рахунок коштів державного бюджету – 0,33 % [1, с. 156].

Аналіз витрат на ДіР за джерелами фінансування в 2011 р. показує, що більше половини (54,9 %) загальних витрат країн ЄС було профінансовано підприємницьким сектором, третина (33,4 %) – державним і 9,2 % – за рахунок іноземних коштів. В Японії (у 2010 р.) підприємницьким сектором забезпечено 75,9 % загального обсягу витрат, у Китаї – 73,9 % і в США – 60,0 %. Оцінка даних держав-членів ЄС також підтверджує, що в країнах з найвищим рівнем наукоємності (2,80 % і вище) досить високий рівень витрат на ДіР підприємницького сектора (у Фінляндії, Швеції, Словенії, Данії, Австрії та Німеччині). Найвищий рівень витрат державного сектора був у Німеччині, Чехії, Словенії, Фінляндії, Франції та Люксембурзі, Польщі, Кіпрі. У 2013р. в Україні основним джерелом фінансування витрат на ДіР були кошти: державні (47,7 %), підприємницького сектора (29,0 %) та іноземні (21,6 %) [1, с. 156]. Усі наведені статистичні дані є підтвердженням факту, що в економічно розвинених країнах розвитку науки приділяється велика увага з боку держави. Щоб не втратити провідні позиції на ринку, уряди надають підтримку процесу росту наукових досліджень різними шляхами: чи за рахунок державних коштів, чи завдяки залучення підприємницького капіталу з гарантуванням державних дотацій (зменшення ставки податку, інші привілеї).

Державних наукових установ у 2013 р. налічувалось 456 організацій, підпорядкованих НААН України, з них – 86 установ [1, с. 9]. Вони фінансувалися за рахунок коштів загального фонду державного бюджету (68,2 %) та коштів спеціального фонду (власних надходжень) наукових установ (31,8 %). Науково-дослідні установи НААН працюють для задоволення наукових, методологічних, технологічних потреб агропромислової галузі та продовольчих потреб держави. Аграрна галузь, на думку іноземних інвесторів, є однією з привабливих в Україні. У 2013 р надходження до спеціального фонду НААН становили 216,1 млн. грн. Якщо порівняти цю цифру із показниками тенденцію до збільшення обсягів джерел його надходжень: за послуги надані згідно з їх основною діяльністю – на 19673 тис. грн., або на 28,6 %; від господарської діяльності бюджетних установ – на 7074,9 тис. грн. або на 10,1 %; від оренди майна – на 3137,8 тис. грн., або на 15 %. Варто зазначити, що протягом 2010–2013 рр. у 13 разів зросли обсяги надходжень благодійних внесків і грантів. Активно розвивається співпраця установ НААН України з відомчими установами, вищими навчальними закладами та міжнародними партнерами з понад 50 країн світу, серед яких 5 академій: Чехії, В'єтнаму, Башкортостану, Ірану, Китаю [3, с. 324]

Протягом історичного розвитку точаться дискусії вчених щодо ролі держави в економічному процесі. Фактично різні думки іноземних учених можна згрупувати у дві групи: одні стверджують, що держава має проводити активну економічну політику для забезпечення стабільного розвитку ринкової економіки та захисту від соціальної несправедливості (Дж.М. Кейнс, В. Ойкен, Дж.К. Гелбрейт), а інші виступають за мінімальність втручання держави в ринковий порядок (Ф. фон Хайєк, М. Фрідмен, А. Лаффер, М. Фелдстайн).

Державний сектор економіки – найголовніша з частин економіки всієї країни, розвиток якої забезпечує соціально-економічне процвітання суспільства в цілому і визначає основні напрями політичного та економічного спрямування держави [4, с. 117]. З вищенаведеного матеріалу та статистичних даних варто зробити висновок, що розвиток наукових досліджень є одним із важливих напрямків економічної діяльності уряду. На нашу думку, державний сектор – це не просто сектор економіки, це інструмент державного забезпечення, управління та контролю за економічною, екологічною та соціальною складовою розвитку країни. Варто відмітити, що складний стан економіки країни є негативним фактором для державних установ, які з кожним роком відчувають недостатність коштів та шукають шляхи збільшення власних надходжень.

Необхідно краще дослідити досвід інших країн щодо залучення підприємницького капіталу до сфери наукових досліджень, а особливо використання форми державно-приватного партнерства, яке почали практикувати з 1992 р. у Великій Британії. У 2012 р. в Україні внесено зміни до Закону «Про державно-приватне партнерство», але галузь науки не входить до сфери його застосування [5]. Державно-приватне партнерство має бути поштовхом для залучення підприємницького капіталу в галузь вітчизняної науки, але цьому повинні сприяти державні гарантії отримання винагороди. Йдеться про те, що підприємницький сектор працює заради отримання

прибутку, отже необхідно стимулювати приватний бізнес до співпраці. На законодавчому рівні потрібно прописати умови взаємодії науковців і підприємців, а держава має бути гарантом не тотальної приватизації наукових установ, а певних преференцій для бізнесу (зниження ставки оподаткування, надання довгострокового кредиту під низькі відсотки) для підтримання наукових досліджень. Це, в свою чергу, буде стимулом до розвитку галузі науки та підвищенні рівні мотивації наукових працівників.

Список використаних джерел:

1. Наукова та інноваційна діяльність в Україні. Стат. збірник / Державна служба статистики України. – К., 2014. – 314 с.
2. Беларусь и страны мира. Стат. сборник / Национальный статистический комитет Республики Беларусь. – Минск, 2014. – 385 с.
3. Звіт про діяльність Національної академії аграрних наук України за 2013 рік. Упорядники: С.І. Ковтун, Л.А. Пилипенко, В.В. Кузьмінський. – К.; Державне видавництво «Аграрна наука» НААН. – 2014. – 526 с.
4. Натарова О.В. Бухгалтерський облік доходів держаного сектору відповідно до національних стандартів / О.В. Натарова // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія:Економічні науки. – 2012. – № 3(69). – Том. 2 . – С. 117-122.
5. Про державно-приватне партнерство. Закон України від 01.07.2010 р. № 2404-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2404-vi.

УДК 657.6(100)

А.К. ПАВЛОВ, *асистент*
кафедры бухгалтерского учета и контроля в АПК,
Гродненский государственный аграрный университет,
г. Гродно, Республика Беларусь

Е.Ю. РОМАН, *студентка 4 курса,*
Гродненский государственный аграрный университет,
г. Гродно, Республика Беларусь

СПОСОБЫ ПРИМЕНЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА В РАЗНЫХ СТРАНАХ МИРА

Аудит – это независимая экспертиза финансовой отчетности предприятия на основе проверки соблюдения порядка ведения бухгалтерского отчета, соответствия хозяйственных и финансовых операций законодательству страны, полноты и точности отражения финансовой отчетности деятельности предприятия.

Сегодня при лицензировании аудиторских организаций особое внимание уделяется вопросам качества услуг, которое невозможно без стандартизации. В этой связи повысился интерес к методологии аудита и повысилась потребность у специалистов в области аудита в освоении международных стандартов аудиторской деятельности и положений о международной аудиторской практике.

Основной целью аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с международными стандартами, является формирование заключенияоб адекватности отражения в данной отчетности во всех существенных отношениях финансового состояния хозяйствующего субъекта за год, результатовего операционной деятельности и движения денежных средств за отчетный период в соответствии с международными стандартами финансовой отчётности. При помощи международных аудиторских правил (стандартов) формируются единые требования, обеспечивающие надежность аудита, а также определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении и качество профессиональной деятельности аудиторов как специалистов всвоей области.

Так, международные стандарты аудита (далее – МСА) имеют своей целью обеспечить унификацию аудиторской деятельности и увеличить доверие к ее результатам. МСА определяют основополагающие методы аудита, они призваны способствовать повышению качества аудиторской деятельности, обеспечению ее соответствия возрастающим многочисленным требованиям в области международной аудиторской деятельности, а также задают директивы по специальным вопросам аудита.

Политика в области учета и аудита в международном масштабе в значительной степени определяется Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC), которая была создана в 1977 г. и в настоящее время объединяет 159 национальных бухгалтерских организаций (институтов) из 124 стран мира, представляющих в общей сложности более 2,5 млн. бухгалтеров. При этом IFAC – это единственная международная организация, объединяющая представителей бухгалтерской профессии из частного и государственного секторов экономики, сферы аудиторско-консультационных услуг и образования.

В состав МФБ входит Совет по международным стандартам аудита и гарантии качества (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB), который разрабатывает непосредственно международные стандарты аудита.

При этом следует отметить, что данные стандарты аудита не носят обязательный характер их применения. Так, Совет по международным стандартам аудита и гарантии качества одной из основных целей своей деятельности, помимо разработки самих стандартов, ставит их широкое внедрение в аудиторскую практику по всему миру.

Так, существует четыре способа внедрения и использования МСА в разных странах:

1) законодательное предписание использовать МСА в ходе аудиторских проверок – стандарты применяются без изменений в том виде, в каком они разработаны IAASB для проведения всех основных процедур аудита. К странам, которые на законодательном уровне используют МСА, относятся Болгария, Эстония, Латвия, Словакия, Словения и др.;

2) адаптация МСА местными регулирующими инстанциями для применения при проведении аудита в собственной стране. Это вторая по численности категория, среди основных стран в которой выделяются

Великобритания, Канада, Чешская республика, Ирландия, Люксембург и др. Среди стран СНГ к таковым можно отнести Казахстан;

3) использование национальных стандартов, которые близки к МСА. Основные представители – Австралия, Китай, Франция, Германия, Индия, Нидерланды, Сингапур и др.;

4) к самой широкой категории (как с позиции определения, так и с позиции количества стран, к ней относимых) причисляются все государства, в отношении аудиторских стандартов которых нельзя сказать ничего определенного. МСА может использоваться, но при этом неизвестно, какие в них вносились изменения. Или, например, национальная система может базироваться на МСА, но неясно, насколько серьезны различия. Также могут использоваться национальные стандарты аудита, сильно отличающиеся от МСА. К странам с таким регулированием относятся Исландия, Италия, Испания, Япония и США. Среди стран СНГ к четвертой категории относятся Азербайджан, Киргизия, Узбекистан, а также Украина, Россия и Беларусь.

Таким образом, все страны мира можно разделить на четыре группы. Так, страны, в которых МСА сложно отличить от национальных стандартов, относятся к первой группе. Во второй группе национальные стандарты максимально приближены к международным. В третьей группе МСА учитываются при разработке национальных стандартов. И, наконец, в странах четвертой группы, в т.ч. Республике Беларусь, Российской Федерации, Украине, МСА приняты на законодательном уровне с некоторыми изменениями и дополнениями, отражающими специфику аудиторской деятельности страны.

Список использованных источников:

1. Коновалова Е.В. Стандартизация аудиторской деятельности в России и за рубежом / Е.В. Коновалова // GAAP.RU [Электронный ресурс]. – 2014. – 02.10.2007. Режим доступа: http://gaap.ru/biblio/audit/rating/056.asp. – Дата доступа: 20.12.2014.
2. Международная Федерация Бухгалтеров. Отчет о внедрении Международных Стандартов Аудита [Электронный ресурс] / IFAC. – Нью-Йорк, 2014. Режим доступа: http://web.ifac.org/isa-adoption/chart. – Дата доступа: 20.12.2014.

УДК 657.6

I. PETRAKOV, *PhD, Associate Professor,*
Lane Kirkland Scholar at Socio-Economic Department,
Warsaw School of Economics, Warsaw, Poland

THE FUTURE OF INTEGRATED REPORTING IN UKRAINE: COGNITIVE BIASES VS. VALUE CREATION

The concept of Integrated Reporting (as reporting that contains financial and non-financial information) gets further widespread throughout the developed and developing countries. Combination of traditional performance data (financial reporting) with various information concerning companies' human capital potential and dynamics, environmental activity for sustainable development, technical and e-

changes (non-financial reporting) enhances stakeholders' capacity for equity and value assessment, focuses their attention on long-term business outlook and non-financial performance [1, 4].

Combination of different reporting initiatives, being already discussed for more than 20 years, is implemented mainly by industrial, retail and services multinationals and Big 4 (with other professional networks worldwide) [7, 8]. Yet it remains more like voluntary-based initiative, aimed to cover the increasing demand for information, with try to converge various policies and multi-purpose projects onto one basic framework [2, 11].

Despite mainly positive opinions and comments on IR [3, 5, 6], it has several cognitive traps and biases that should be necessary recognized and understood by all the actors.

First, experience-based successes of IR are correlated with practices, based on 1990-2000th reporting and technique data, what is irrelevant now due to exponential growth of open sources and free market data that essentially augment the base for decision-making process. Besides, some of these stories can not (and should not) be regarded as a statistically significant for the whole industry (practice) (as an example, see [9, 10]).

Second, development of fraud practices (instead of direct data manipulation reporting) with IR is likely to change the overall company' perception of stakeholders.

Third, compliance challenges remain strong for both sides. As for supply side IR requires additional compliance costs for data coverage and interpretation. For demand side, several times enlarged data (from 100-150 to 300-500 pages for annual report) matters in timing challenge, materiality blurring, misstated or misused improper and irrelevant statements that affects expectations and value creation assessment.

Forth, different starting points (conditions and pre-requisites) seriously influent the efficiency of the IR. So that improper (overstated) supply-side expectations can lead to unexpected outcomes.

Additionally, country-specific features also should be considered while implementing the IR Conceptual Framework in the developing countries.

In a case of Ukraine, these are:

- overwhelming corruption in the public sector with total ignorance of legal norms,
- extreme overregulation and bureaucracy (that lead to hidden costs and authorities' rents, price uncompetitiveness and costs redistribution between shareholders and consumers);
- overall economic situation and consumer spending potential, that are too low and just bend the markets, their structure and segmentation (demand-oriented traditional vs. supply-oriented innovative sectors);
- absence of efficient capital market and sustainable institutional base, that are important prerequisites of IR implementation.

So, in addition to traditional risks, common for developed markets, implementation of IR Conceptual Framework can lead to biased expectations and perceptions, entirely evaporating additional benefits and positive features of reports.

To eliminate biases, stakeholders should design iterative evaluation procedures of information, based on analysis, directed at prevention and exclusion of data that can impose cognitive biases: introduction of costs-benefits assessments, defining the targeted group of data recipients, amending the procedures of standard information control with additional sources and cross-data calculations, making it more comparable and relevant.

As conclusion it must be mentioned, that IR adoption should be an answer for public (acknowledged) demand, but not a fetish or just manipulation practice.

References:

1. Assurance on Integrating Reporting: an Exploration of Issues. – IIRC, 2014. – 52 p. [Electronic resource]. – Access mode: http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2014/07/Assurance-on-IR-an-exploration-of-issues.pdf
2. Bramwell J. Integrated Reporting Framework Released by the IIRC [Electronic resource] / Jason Bramwell, Staff Writer // Accounting Web (09.12.2013). – Access mode: http://www.accountingweb.com/article/integrated-reporting-framework-released-iirc/222833
3. Cheng M. The International Integrated Reporting Framework: Key Issues and Future Research Opportunities / Mandy Cheng, Wendy Green, Pieter Conradie, Noriyuki Konishi, Andrea Romi // Journal of International Financial Management & Accounting. – 2014. – Volume 25, Issue 1. – PP. 90–119.
4. Creating Value: Value to the Board. – IIRC, 2014. – 26 p. [Electronic resource]. – Access mode: http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2014/11/IntegratedReporting_CreatingValue_4a.pdf
5. Daines R. Mandatory Disclosure, Asymmetric Information and Liquidity: the Impact of 1934 Act [Electronic resource] / Robert Daines, Charles M. Jones // SSRN. – 2005. – No.686888. – 45 p. – Access mode: https://business.nd.edu/uploadedFiles/Academic-_Centers/Study_of_Financial_Regulation/pdf_and_documents/MandatoryDisclosure.pdf
6. Frias-Aceituno J. Explanatory Factors of Integrated Sustainability and Financial Reporting / José V. Frias-Aceituno, Lázaro Rodríguez-Ariza, Isabel M. Garcia-Sánchez // Business Strategy and the Environment. – 2014. – Volume 23, Issue 1. – PP. 56–72.
7. Integrated Reporting // Chartered Accountants New Zealand [Electronic resource]. – Access mode: http://www.charteredaccountants.com.au/Industry-Topics/Sustainability/Integrated-reporting.aspx
8. Integrated Reporting: Evaluating Value. – EY, 2014. – 49 p. [Electronic resource]. – Access mode: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Integrated-reporting/$FILE/EY-Integrated-reporting.pdf
9. Jensen J. Determinants of Traditional Sustainability Reporting Versus Integrated Reporting. An Institutionalist Approach [Electronic resource] / Julia Catharina Jensen, Nicola Berg // Business Strategy and the Environment. – 2012. – Volume 21, Issue 5. – PP. 299–316.
10. Realizing the benefits: the Impact of Integrated Reporting. – Black Sun, IIRC, 2014. – 27 p. – Access mode: http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2014/09/IIRC.Black_.Sun_.Research.IR_.Impact.Single.pages.18.9.14.pdf

УДК 657

D. PETROVA, *PhD., Assoc.Professor,*
University of National and World Economy, Sofia, Bulgaria

POSSIBILITIES FOR RATIONAL ORGANIZATION OF ANALITICAL ACCOUNTING OF TRADE ACTIVITY IN THE CONTEMPORARY MARKET ECONOMY CONDITIONS

Accounting information is an objective necessity for the detailed analyses and management of the trade activity of companies in contemporary market economy conditions. It is necessary for making efficient management decisions related to shifting the company trade activity in specific directions. More specifically, accounting information is necessary for making forecasts depicting the main directions for the future trade activity of the company. During their implementation, positive and negative deviations occur which can be assessed and analyzed through the accounting information collected. Thus, accounting information for trade activity is used both as the basis for making decisions and for assessing the degree to which forecasts were realized and identifying the reasons for the deviations. Accounting not only allows for investigating the past trade activity of the company; it can also be used for assessing its present trade activity and making forecasts for the future. Without accounting information the initiation and normal operation of processes such as analysis, planning and control of the trade activity would be impossible.

In the dynamic contemporary economic reality, companies are often faced with the need to take steps quickly to overcome problems arising because of unforeseen circumstances and make adequate decisions related to the trade activity. This requires readiness for presenting the necessary information for the trade activity from the accounting system. Thus, the accounting information system of the company should be developed in such a way that it is highly flexible. In order to overcome problems in this field, a lot of efforts should be made for increasing the speed and improving the contents and structure of working information flows in the company through the use of contemporary information technologies.

Detailed analyses of the trade activity are impossible without accounting information in sufficient detail. Such analysis should be supported by an efficient system for analytical accounting of the trade activity. This causes a number of problems related to the generation of voluminous detailed accounting information and necessitates the introduction of sufficient improvements in the processes for generating and using accounting information for the trade activity. It is crucial that analytical accounting is organized by principles corresponding to the aspects in which analysis are being detailed and the generalized values of the company are disaggregated. It is of exceptional importance to organize accountancy in such a way that it would satisfy to the highest degree the requirements set by the analysis, and the provided information should offer an opportunity for its detailed working out in specific directions and sections.

For the purposes of analysis of the trade activity in the contemporary dynamic market environment it is crucial to examine the profitableness of the sales of goods which necessitates the comparison between the financial results from the sale of goods and the income from the sale of goods. In a market economy conditions profitableness of the sales of goods is the main indicator uniting the complex and diverse market realities in which the business of the company is done. It depends on the specifics of the different markets, goods and their specific convertibility. Making the right management decision in this aspect requires a detailed analysis of the profitableness of the sale of different goods since it is generally different from the total profitableness of the sales of the company. In the same time, considering the leading role of the market policy of the company and the fact that building a structure of goods depends on the market orientation and the market adaptability of goods, it is crucial to analyze the market goals of the company, i.e. the market (territorial) structure of sales. Since in doing its business the company operates on different markets, the profitableness of sales should be analyzed in terms of territory, i.e. by geographical areas. Another aspect of detailed analysis which is crucial for modern marketing and management is the study of profitableness of sales by clients.

Considering the above, we can conclude that the detailed analysis of the profitableness of the sale of goods can be made in the following main directions: goods and groups of goods; sale territory (geographical area); clients and groups of clients. Clients can also be described in terms of the following important aspects: type of client (wholesale traders, retail traders, end users, government institutions, etc.); size (amount) and frequency of purchases; relative size of clients determined by the average amount of their purchases for a given period.

In order to make all of these detailed analyses, there should be sufficient information available. There should be a well-organized system for analytical accounting in strict compliance with the information needs for the purposes of such analysis.

It is very important that the building up of a system for analitical accounting of the trade activity would comply with the important requirement for the benefit derived from information being greater than the expenses made for its generation. That involves the achievement of a rational organization with the assistance of contemporary modern computer technologies, taking into account that ever since the initial introduction of information into the accounting system on the basis of primary accounting documents for the executed sales, the needs of the analysis for information should be considered. The most important goal in this field is to avoid the overlapping of the efforts related both to the initial input of information into the accounting system and the subsequent use of such information for the purposes of analysis of the trade activity. Accounting information should be generated in such a way as to be usable for detailed analyses of the trade activity without the need for considerable additional efforts. The problems arising in this relation can be solved with the help of modern computer equipment and accounting software. For example, through good encoding of important data from invoices and their reference to other information kept in the accounting system, sufficient information is guaranteed for subsequent analyses with minimum efforts necessary and without any further information sorting. The application of this approach make it possible for the company to make various

detailed analyses of the trade activity by rational and quick access to the necessary accounting information.

The satisfaction of the requirements for the system of analytical accounting of the trade activity and the information generated by it is determined by the specific accounting organization at each company. Such organization should provide for the generation of the optimum information in quality and quantity terms which will be used for the effective management of the trade activity of company in the contemporary dynamic market environment.

References:

1. Kotler, Ph., Kotler on Marketing, Sofia, Klasika Stil Publishing House, 2003.

УДК 336.77:631

О.М. ПЕТРУК, *д.е.н., професор,*
декан факультету обліку і фінансів,
Житомирський державний технологічний університет

І.О. ГРИГОРУК, *здобувач кафедри економіки,*
Житомирський державний технологічний університет

РОЗВИТОК ВТОРИННОГО РИНКУ ІПОТЕЧНОГО КРЕДИТУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ АПК

Технології рефінансування кредитів відносяться до сучасних фінансових інновацій, які останні роки практикують у своїй діяльності зарубіжні фінансові інститути. Використання сучасних методик рефінансування кредитів надає комерційним банкам ряд переваг, зокрема: дозволяє залучити довгострокові фінансові ресурси та трансформувати низьколіквідні активи у цінні папери з високим рейтингом, а також мінімізувати пов'язані з ними ризики Перерозподіл ризиків за виданими кредитами дає можливість комерційному банку здійснювати кредитні інвестиції у більш ризикові об'єкти, що може стати стимулом для пожвавлення іпотечного кредитування саме суб'єктів аграрного бізнесу. В закордонній практиці технології рефінансування кредитів (активів) називають сек'юритизацією активів. Сьогодні під сек'юритизацією активів розуміють інноваційну техніку фінансування та/або передачі фінансових ризиків, за допомогою якої оригінатор трансформує неліквідні активи у високоліквідні цінні папери з метою залучення додаткових джерел фінансування та/або мінімізації ризиків, пов'язаних з цими активами [3, ст. 279]. Оригінатором, в операціях сек'юритизації активів, називають фінансову установу, яка рефінансує (продає) активи (кредити) посереднику або випускає цінні папери, забезпечені виплатами за цими активами (кредитами). Однак складність проведення операцій сек'юритизації активів в Україні обумовлена відсутністю законодавчої бази та інфраструктурного забезпечення.

Крім того, попередні дослідження щодо особливостей формування вітчизняної системи іпотечного кредитування підприємств АПК показали, що на

рівні системи відсутні інфраструктурні елементи, які б поєднували іпотечні відносини, пов'язані з земельним ринком та ринком вторинного іпотечного кредитування [1, ст. 99]. Функціонування фінансового інституту у сфері земельних відносин та відносин з іпотечного кредитування дозволило б вирішити ряд проблемних питань в організації іпотечного кредитування підприємств АПК, у тому числі щодо рефінансування іпотечних кредитів.

Спробу створити інститут, який би сприяв використанню земель сільськогосподарського призначення у якості застави, було здійснено у 2012 році із заснуванням Державного земельного банку. Однак, проведені дослідження щодо особливостей його діяльності показали, що згідно затвердженого Статуту він не має повноважень у сфері земельних відносин, тому було внесено пропозиції щодо його ліквідації або зміни його функцій універсального банку на регулюючі функції купівлі–продажу та набуття інших майнових прав щодо земельних ділянок сільськогосподарського призначення [1, ст. 99]. Внесені пропозиції були враховані законотворцями у 2014 році із прийняттям Постанови КМУ "Про ліквідацію публічного акціонерного товариства "Державний земельний банк"", однак його ліквідація не вирішила проблем іпотечного кредитування підприємств АПК. Досі невирішеними залишаються питання повноцінного функціонування земельного ринку, застави земель сільськогосподарського призначення та рефінансування іпотечних кредитів підприємств АПК.

Початок розвитку вітчизняної системи іпотечного кредитування може дати створення Державної фінансово-земельної агенції (ДФЗА), державного інституту врегулювання та організації земельно-іпотечного кредитування сільськогосподарських підприємств. Функціонування ДФЗА матиме ряд переваг у порівнянні з функціонуванням класичного земельного банку. По-перше, діяльність ДФЗА не підлягатиме регулюванню банківським законодавством, що значно спростить та обмежить її діяльність, а також знизить транзакційні витрати при виконанні операцій із землею. Зокрема, на перших етапах функціонування ДФЗА повинна мати виключно державну власність та статус неприбуткової організації. Державна власність гарантуватиме довіру ДФЗА з боку банківських установ, які здійснюють іпотечне кредитування підприємств АПК та з боку потенційних інвесторів у випущені нею забезпечені цінні папери. Статус неприбуткової організації дозволить не сплачувати прибутковий податок, а розмір перевищення доходів ДФЗА над її витратами можна спрямовувати на формування резервного фонду, фонду компенсації відсоткових ставок за іпотечними кредитами сільгоспвиробникам чи інших фондів сприяння іпотечному кредитуванню підприємств АПК. Відмова від традиційних банківських операції дозволить знизити ризики діяльності ДФЗА.

Створення Державної фінансово-земельної агенції має на меті вирішення таких завдань: організація повноцінного функціонування застави права оренди земельної ділянки сільськогосподарського призначення; організація вторинного ринку іпотечного кредитування під заставу земельної ділянки (права оренди земельної ділянки) сільськогосподарського призначення; нагляд за якістю

заставлених (орендованих) земель та забезпечення реалізації заставленої земельної ділянки (права оренди земельної ділянки) сільськогосподарського призначення; сприяння ефективному використанню та перерозподілу земель сільськогосподарського призначення; формування методичного, організаційного та кадрового забезпечення об'єктивного оцінювання земельних ділянок сільськогосподарського призначення та прав їх оренди; взаємодія з НКЦПФР з метою розробки ефективних інструментів рефінансування земельно-іпотечних кредитів підприємств АПК та забезпечення їх обертання на ринку цінних паперів.

На нашу думку, функціонування ДФЗА може вирішити не тільки проблемні питання іпотечного кредитування, а й функціонування земельного ринку в цілому. Зокрема, на сьогодні існує проблема розпорошення земельних масивів на окремі паї та їх неефективне використання (або невикористання) внаслідок володіння ними найменш економічно активною частиною сільського населення – пенсіонерами та особами передпенсійного віку [2]. ДФЗА з метою консолідації земельних паїв та передачею їх у користування сільгосппідприємствам, може функціонувати у сфері недержавного пенсійного забезпечення. Суть механізму консолідації земельних паїв у земельні масиви для господарювання полягає в наступному. ДФЗА пропонує власникам паїв пенсійного та передпенсійного віку передати належні їм паї на умовах оренди на термін від 5 років (для осіб пенсійного віку) до 15-20 років (для осіб не пенсійного віку) з умовою пенсійних виплат через 5 (15-20) років (або з настанням пенсійного віку). Далі передані ДФЗА земельні паї вона консолідує у земельні масиви для господарювання та на умовах суборенди передає у користування сільгосппідприємствам. Отримані орендні платежі накопичуються на рахунках власників земельних паїв у ДФЗА та можуть бути інвестовані на дозволені терміни в безризикові фінансові інструменти з мінімальною доходністю. Таким чином, для додаткового пенсійного забезпечення не потрібно буде вкладати зайві кошти до недержавних пенсійних установ, а земля, надана в оренду залишається у власності пайовика. Для сільгосппідприємств механізм суборенди за участю ДФЗА спростить роботу по консолідації окремих земельних паїв, що знизить транзакційні витрати. Крім того, право суборенди також можна надати в заставу для отримання іпотечного кредиту. Застава права оренди (суборенди) землі при отриманні кредиту стане саморегулюючим механізмом переходу земель до більш ефективних землекористувачів.

У сфері організації первинного іпотечного кредитування підприємств АПК ДФЗА може виступати гарантом повернення іпотечного кредиту комерційному банку, приймаючи в заставу земельні ділянки сільськогосподарського призначення, а також сприяти реалізації заставлених земельних ділянок та прав оренди на них через проведення земельних торгів. Однак основним завданням ДФЗА є забезпечення банківської системи довгостроковими фінансовими ресурсами для здійснення іпотечного кредитування підприємств АПК. Виконати це завдання Державна фінансово-земельна агенція може, забезпечивши можливість рефінансування портфелів іпотечних кредитів комерційних банків,

які кредитують сільгоспвиробників. Рефінансування іпотечних кредитів підприємств АПК може здійснюватись шляхом проведення класичної сек'юритизації. Суть класичної сек'юритизації іпотечних кредитів підприємств АПК полягатиме в наступному. ДФЗА збирає інформацію у потенційних позичальників щодо розміру, вартості, терміну та можливих схем погашення необхідного їм іпотечного кредиту. На основі зібраних та опрацьованих матеріалів ДФЗА здійснює розробку стандартизованих банківських продуктів – програм іпотечного кредитування підприємств АПК та доводить їх до банківських установ. Комерційні банки надають іпотечні кредити під заставу землі сільгоспвиробникам за стандартизованими програмами. Після формування портфелю іпотечних кредитів підприємств АПК комерційний банк звертається до ДФЗА з пропозицією його продажу.

В подальшому ДФЗА проводить оцінку портфелю іпотечних кредитів сільгоспвиробників, готує відповідну документацію та проводить емісію й розміщення іпотечних облігацій, забезпечених виплатами за придбаним портфелем іпотечних кредитів. Кошти, вилучені від розміщення забезпечених іпотечних облігацій ДФЗА передаються комерційному банку в погашення вартості портфелю іпотечних кредитів. Після юридичного продажу портфелю іпотечних кредитів комерційний банк списує його з балансу і передає на баланс ДФЗА; однак при цьому комерційний банк залишається агентом, який обслуговує погашення виданих ним іпотечних кредитів та перераховує отримані за ними кошти ДФЗА. Грошові кошти, які отримує ДФЗА від комерційного банку в подальшому перенаправляє на погашення відсотків та номінальної вартості за випущеними забезпеченими іпотечними облігаціями.

Таким чином, функціонування ДФЗА та проведення нею операцій сек'юритизації портфелів іпотечних кредитів сільгоспвиробників дозволить вирішити основну проблему, яка гальмує розвиток іпотечного кредитування аграрного сектору економіки – забезпечення банківської системи довгостроковими фінансовими ресурсами та забезпечення можливості реалізації заставленої землі або права її оренди.

Список використаних джерел:

1. Григорук І.О. Особливості формування вітчизняної системи іпотечного кредитування підприємств АПК / І.О. Григорук // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 3 (65). – С. 95-101.
2. Земля в українській долі: ситуація у земельній сфері, законодавче забезпечення земельних відносин та практика його реалізації // Парламентські слухання [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://static.rada.gov.ua/zakon/skl6/11session/par_sl/sl2303111.htm.
3. Новак О.С. Світові та вітчизняні тенденції сек'юритизації активів фінансових інститутів / О.С. Новак // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 2(64). – С. 277-287.

УДК 657:331.1

В.В. ПОКИНЬЧЕРЕДА,
асистент кафедри організації обліку та звітності,
Вінницький національний аграрний університет

ТРУДОВІ РЕСУРСИ В СИСТЕМІ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Сьогодні ні в кого не викликає сумніву, що соціально-економічний розвиток як суспільства, так і окремого підприємства визначається не стільки досконалістю та сучасністю засобів виробництва, технологій, скільки людиною, її інтелектом, креативністю, вміннями та навичками. За оцінками вчених, на початок третього тисячоліття накопичений сукупний капітал людства становив близько 550 трлн дол. США, або 90 тис. дол. США на одного мешканця планети. При цьому частка людського капіталу коливається (за різними оцінками та країнами різного рівня розвитку) в межах 40–80 % [5]. Фактично вартість знань, умінь і навичок, накопичених людьми, сьогодні перевищує вартість капіталу фізичного. З огляду на це питання раціонального управління найціннішим ресурсом мають стати ядром, навколо якого формуватимуться нові парадигми державного та корпоративного менеджменту.

Формування нової системи управління трудовими ресурсами, яка б відповідала вимогам сучасної моделі економічного розвитку, неможливе без налагодженої системи облікового забезпечення як інформаційної бази розробки та прийняття виважених управлінських рішень. У зв'язку з цим закономірною постає потреба в теоретичному обґрунтуванні ролі облікової системи підприємства в формуванні даних для потреб управління трудовими ресурсами, яке доцільно було б розпочати із визначення їх місця в системі об'єктів бухгалтерського обліку.

В науці існують значні напрацювання з питань економіки та управління трудовими ресурсами, однак важко знайти системні дослідження цього поняття з позицій бухгалтерського обліку. Відсутність комплексного підходу до вивчення трудових ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку пов'язана із складністю їх облікового відображення. На думку М.Ю. Медвєдєва, облік трудових ресурсів – «ахіллесова» п'ята бухгалтерії: об'єкти жодного іншого виду не підлягають відображенню в бухгалтерському обліку з таким супротивом [2, с. 93]. М.С. Пушкар стверджує, що інтелектуальний капітал раніше не вважався цінністю сам по собі, а тому й не оцінювався і не відображався в системі фінансового обліку; знання, досвід, навички, наукові відкриття, ідеї не бралися до уваги і не використовувалися для збільшення активів підприємства [4, с. 62].

У межах чинної системи бухгалтерського обліку трудові ресурси не є окремим цілісним об'єктом обліку поряд з ресурсами матеріальними та фінансовими, а розглядаються як об'єкт накопичення понесених витрат, які відображаються на витратних рахунках в частині нарахування оплати праці та інших виплат соціального характеру, а також відрахувань на соціальні заходи та

зобов'язань підприємства перед працівниками за розрахунками з оплати праці. Вважаємо за потрібне цей перелік об'єктів розширити через включення до системи нових об'єктів бухгалтерського обліку, що відповідає сучасним економічним реаліям, коли якісні характеристики працівників набувають вирішального значення на шляху досягнення мети діяльності.

В основу виділення об'єктів бухгалтерського обліку покладено авторське тлумачення поняття «трудові ресурси». Так, враховуючи роль трудових ресурсів в умовах становлення та розвитку постіндустріального суспільства та виходячи з позиції можливості інтеграції їх в облікову систему підприємств під ними слід розуміти сукупну чисельність працівників, що є носіями накопичених у собі та невіддільних від себе трудових активів, які дають їм змогу виконувати покладені виробничі завдання для досягнення тактичних і стратегічних цілей діяльності. Натомість під трудовими активами необхідно розуміти акумульовані людиною та контрольовані підприємством в результаті минулих подій якісні характеристики працівника у формі його фізичних здібностей, освіти, досвіду та професійних знань, залучення яких у господарський процес, як очікується, приведе в майбутньому до отримання економічних вигід.

ЧИННА СИСТЕМА ОБЛІКУ	РЕКОМЕНДАЦІЇ АВТОРА
ГОСПОДАРСЬКІ ЗАСОБИ	
I. Нематеріальні активи	
–	Права на використання трудових активів: • права на використання фізичних здібностей • права на використання освіти • права на використання досвіду • права на використання професійних знань
II. Знос (амортизація) необоротний активів	
–	Амортизація трудових активів
III. Капітальні інвестиції	
–	Формування трудових активів: • формування фізичних здібностей працівника; • вкладення в освіту працівників • формування досвіду працівників • формування професійних знань працівників

Рис. 1. **Трудові ресурси в системі об'єктів бухгалтерського обліку**
Джерело: розроблено автором.

Використання понятійно-категоріального апарату в запропонованій редакції дає підстави для ідентифікації трудових активів працівників та розробки методичних засад для їх облікового відображення як повноцінного об'єкта бухгалтерського обліку. При виокремленні об'єктів бухгалтерського

обліку слід акцентувати увагу на тому, що підприємство не є власником трудових активів працівника (це відповідало б деякій моделі рабства), а лише має права на їхнє використання, які є результатом попередньо укладеного контракту (трудового договору) між роботодавцем і найманим працівником. На нашу думку, представлення трудових ресурсів у фокусі трудових активів, якими вони володіють, дозволить розглядати їх як рівноправний об'єкт бухгалтерського обліку та створить підстави для адаптації їх в облікову систему підприємства (рис. 1).

Включення до складу об'єктів бухгалтерського обліку прав на використання трудових активів працівників, на наш погляд, допоможе реалізувати ті цілі обліку трудових ресурсів, які задекларовані Американським інститутом праці, а саме:

– надавати витратно-вартісну інформацію для прийняття управлінських рішень щодо придбання, розміщення, розвитку людських ресурсів для досягнення організаційних цілей;

– надавати управлінському персоналу можливість здійснювати ефективний моніторинг використання людських ресурсів;

– забезпечувати контроль вартості активів, тобто визначати, чи залишилася вона незмінною, зменшилася або збільшилася;

– забезпечувати управлінський персонал інформацією про людські ресурси для прийняття ефективних управлінських рішень [1, с. 132-133].

Сформульовані положення щодо уточнення понятійного апарату сприяють ідентифікації права на використання трудових активів як об'єкта бухгалтерського обліку та створюють підвалини подальшого удосконалення організаційно-методичних засад формування обліково-аналітичного забезпечення прийняття рішень в умовах реалізації ідеї вартісно-орієнтованого стратегічного управління підприємствами.

Список використаних джерел:

1. Королюк Н.М. Сучасні концепції обліку людського капіталу / Н.М. Королюк // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 1. – Т. 2. – С. 132-136.
2. Медведев М.Ю. Бухгалтерский учет для посвященных / М.Ю. Медведев. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с.
3. Промова Президента України під час церемонії інавгурації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/news/30488.html.
4. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 152 с.
6. Фонарьова Т.А. Обґрунтування комплексу кількісних характеристик для визначення вартісних параметрів управління людським капіталом [Електронний ресурс] / Т.А. Фонарьова. – Режим доступу: http://econindustry.org/arhiv/html/ 2011/st_54_42.pdf.

УДК 631.15:334

С.О. ПОЛЯТИКІН,
аспірант кафедри економічного контролю та аудиту,
Сумський національний аграрний університет

ЗНАЧЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ ОБЛІКУ У ПІДВИЩЕННІ КОНКУРЕНТОЗДАТНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

На сучасному етапі удосконаленню управління і поліпшенню якості економічної інформації сприяє використання засобів обчислювальної техніки.

Поширення інформаційних технологій в економіці та, зокрема, у бухгалтерському обліку, принесло із собою масштабні революційні зміни. Інформаційні системи почали змінювати звичну структуру управління. Використання споріднених інформаційних систем в управлінні різними виробничими системами приводить до єдиних методів ведення бізнесу, фінансів, обліку, діловодства й управління. Отже, технологічне інформаційне середовище руйнує сталу ієрархію, створюючи на її місці більш гнучкі вільні структури, які будуть сприяти підвищенню конкурентоздатності сільськогосподарських підприємств.

На сьогоднішній день обчислювальна техніка суттєво підвищує якість обробки облікової інформації сільськогосподарських підприємств. При цьому застосування комп'ютерів змінює зміст та організацію праці облікового персоналу сільськогосподарських підприємств: зменшується кількість ручних операцій з обробки первинних документів, систематизації облікових показників, заповнення регістрів та звітних форм. Облікова функція стає більш творчою, спрямованою на організацію й удосконалення обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Значний обсяг економічної інформації, який безперервно збільшується у зв’язку із зростанням суспільного виробництва, потребує подальшого вдосконалення облікової і контрольно-аналітичної роботи у сільськогосподарських підприємствах. В умовах ручної обробки знижується якість інформації, продовжуються строки її опрацювання, а зростання затрат праці призводить до різкого збільшення управлінського персоналу на сільськогосподарських підприємств.

Основним напрямком допоміжної діяльності сільськогосподарських підприємств у підвищенні їх конкурентоздатності є сфера інформаційних технологій. Застосування сфери інформаційних технологій в різних галузях відбувається по різному, але якщо детально проаналізувати кожну, можна дійти висновку, що вони використовуються для полегшення роботи на виробництві у сільськогосподарських підприємствах. Використання засобів автоматизації дозволяє, майже, повністю вирішити проблему оперативності і точності інформації. Протягом незначного періоду часу можна підготувати дані, які необхідні для прийняття рішень в сільськогосподарських підприємств.

В умовах автоматизованої обробки даних інформація використовується більш широк ніж при ручній. Тому для вдосконалення управління підприємством необхідно використовувати сучасні технічні засоби побудови різних інформаційних систем. Особливо важливо це для сільськогосподарських підприємств, де обсяги операцій значні, тоді як рівень автоматизації дуже низький. Тож для спрощення роботи бухгалтерії підприємства доцільно застосовувати універсальну бухгалтерську програму «1С:Бухгалтерія».

Одночасно для вдосконалення обліку на сільськогосподарському підприємстві першочергове значення має правильна організація первинного обліку виробництва продукції. Адже саме первинна документація є основним джерелом інформації, котра підлягає подальшій обробці, систематизації та оцінці в бухгалтерії сільськогосподарського підприємства. Процес ведення обліку на підприємствах являє собою сукупність контрольно-організаційних операцій. До них відносять операції пов'язані з контролем інформації, яка отримана в результаті певних операцій. Зараз практично не залишилось таких підприємств, які б не використовували у своїй діяльності комп'ютери. Застосування інформаційних технологій змінює зміст та організацію праці, з'являється більше вільного часу на вдосконалення облікової роботи сільськогосподарського підприємства, а менше затрачається для ведення обліку. Відбувається більш раціональний перерозподіл навантаження між людиною та комп'ютером. Також однією з переваг інформаційних технологій є те, що вони дають можливість більш точніше, якісніше та швидше обробляти велику кількість інформації.

В наш час для розробки інформаційних систем використовують системи управління базами даних. Доцільно відмітити, що одним з найефективніших технічних засобів ділового зв'язку є обчислювальна техніка, яка використовує електронний зв'язок. При наявності на сільськогосподарському підприємстві великої кількості комп'ютерів доцільно об'єднувати їх в мережі. На таких підприємствах існують бази даних. За допомогою мереж до них можна забезпечити доступ облікових працівників. Покращення обробки облікової інформації також буде сприяти підвищенню конкурентоздатності сільськогосподарських підприємств.

Інформаційні системи значно змінили ведення бізнесу, обліку і управління, можна з впевненістю сказати, що вони збудували нову, сталу, міцну і частково вільну структуру. Лише в гармонії неухильного удосконалення поточного виробництва і невтомного пошуку майбутніх рішень, можна досягти стійкого функціонування і розвитку підприємства. Таким чином майбутнє за сучасними інформаційними технологіями.

Інформаційні операції бухгалтерського процесу ділять на дві стадії: первинний облік і систематизація даних та узагальнення даних первинного обліку. Первинний облік включає в себе операції збору, реєстрації та передачі облікових даних. Стадія узагальнення включає операції зберігання та обробки облікових даних.

Введення в практику автоматизованих систем обліку даних дозволяють комплексно розв'язувати задачі не тільки по обліку, а і по контрольному аналізу

і аудиту. За допомогою таких систем можна здійснювати оцінку фактичного стану підприємства, а також прогнозувати і моделювати управлінські рішення.

Практика досліджуваних господарств показує, що автоматизація обліку безпосередньо у виробничих підрозділах в сучасних умовах практично не можлива. Перш за все, тому що в умовах фінансової кризи дуже важливо забезпечити відповідні підрозділи, комп'ютерною технікою, а по-друге спеціалісти не мають достатнього досвіду роботи з цією технікою.

На сьогоднішній день використання інформаційних технологій залишається проблематичним для підприємств сільськогосподарського напрямку і тому з часом їх рівень розвитку значно знижується, що призводить до занепаду. Введення в практику автоматизованих систем обліку, дало б змогу комплексно розв'язувати задачі не тільки по обліку, а й по прогнозуванню та моделюванню стану підприємств.

Як висновок слід зазначити, що важливими заходами по удосконаленню обліку на підприємстві є правильна організація первинного обліку, автоматизація та впровадження інформаційних технологій. Введення в практику автоматизованих систем обліку, контролю, аудиту і обробки даних дозволяє комплексно вирішувати задачі не тільки по обліку, але і по контролю, аналізу та аудиту. За допомогою таких систем можна здійснювати оцінку фактичного стану господарства, а також прогнозувати управлінські рішення.

Список використаних джерел:

1. Івахненков С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посібник. – К.: Знання – Прес, 2003. – С. 154-240.
2. Шквір В.Д., Загородній А.Г., Височан О.С. Інформаційні технології в обліку/ Навч. посібник – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2003. – С. 163-192.

УДК 657.6

К.І. РЕДЧЕНКО, *д.е.н.,*
професор, завідувач кафедри аудиту,
Львівська комерційна академія

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

КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА

Економічне зростання та сталий розвиток є концепціями, які водночас розглядаються як на макрорівні, так і на рівні окремих суб'єктів господарювання. Зокрема, економічне зростання на рівні підприємства можна визначити як довгострокове збільшення його здатності забезпечити все більш різноманітні потреби населення за допомогою все більш ефективних технологій

і відповідних інституціональних та ідеологічних змін [1, с. 6]. При цьому підприємство спрямовує зусилля на створення та зміцнення конкурентних переваг, нарощує обсяги діяльності (екстенсивним чи інтенсивним шляхом), оптимізує витрати, дбає про забезпечення прибутковості та зростання вартості бізнесу в інтересах його власників.

Разом з тим, у стратегії економічного зростання не завжди знаходять місце питання економії природних ресурсів, збереження навколишнього середовища та інші соціально-важливі проблеми. Тому низка вчених наголошує на необхідності підтримки іншої концепції, яка отримала назву «стале економічне зростання» чи «сталий розвиток» [2].

Зауважимо, що сталий розвиток (англ. *sustainable development*) найчастіше розуміють як стійкий, життєздатний, всебічно збалансований розвиток. Його метою у глобальному середовищі є задоволення потреб суспільства у спосіб, який не загрожує можливостям наступних поколінь задовольняти свої потреби.

На рівні господарських суб'єктів сталий розвиток означає прийняття такої стратегії та заходів, які найкраще відповідають інтересам фірми та її зацікавлених сторін, захищають, підтримують та зміцнюють людський капітал та ресурсну базу підприємства. Таким чином, управління сталим розвитком можна розглядати як важливу концепцію управління підприємством, метою якої є вибір та підтримання не тільки ділової стратегії, але й стратегії соціальної відповідальності бізнесу. Це означає, що чинниками зростання визнаються інновації, людський капітал, вирішення соціально-економічних та екологічних проблем, створення цінності для широкого кола зацікавлених осіб.

Ще одним окремим напрямом розвитку підприємства є антикризовий розвиток (відновлення, подолання кризи), який за допомогою специфічних інструментів (реструктуризація зобов'язань, продаж непрофільних активів, скорочення витрат, диверсифікація діяльності) вирішує завдання стабілізації та виходу зі скрутної економічної ситуації. Розвиток підприємства в умовах подолання кризи або відновлення стабільності повинен бути добре керованим, а функції управління, включаючи контроль, повинні добре функціонувати в умовах невизначеності.

Щоправда, діяльність підприємств у науковій літературі найчастіше описується з погляду інформаційної визначеності: певні рішення спочатку фіксуються у бізнес-плані, на основі якого вибудовуються потрібні бізнес-процеси, залучаються ресурси, організовується фінансова, операційна, інвестиційна діяльність підприємства. Відповідним чином проектується і система контролю. Разом з тим, бізнес-середовище з кожним роком стає все менш прогнозованим, а рівень інформаційної невизначеності невпинно зростає. Підприємства часто зіштовхується з непередбаченими обставинами, загрозами та перешкодами, які заважають досягти поставленої мети, а управлінські рішення щодо дій в умовах невизначеності мають, переважно, евристичний характер.

Така ситуація обумовлює домінування реактивного стилю управління, коли особа, відповідальна за прийняття рішень, починає діяти лише після настання певної події. На жаль, таким чином складно забезпечити відповідну

якість та своєчасність прийняття рішень, що є важливою теоретичною та практичною проблемою.

Враховуючи те, що сучасне підприємство являє собою відкриту систему, яка активно взаємодіє із зовнішнім оточенням, його системною метою є досягнення еквіфінальності у наданні послуг. Поняття «еквіфінальність» вперше ввів відомий дослідник теорії систем Л. фон Берталанфі [3] для характеристики здатності системи достовірно досягати певного кінцевого становища з невизначеного початкового стану в умовах невизначеного розвитку подій.

Еквіфінальність підприємства як відкритої системи означає здатність зберігати високий рівень самоорганізації та розвиватися у напрямі впорядкування, оптимізації та довершення структури і процесів. Це також означає, що для досягнення запланованих результатів (цілей, що визначаються вимогами зацікавлених сторін) підприємство може йти різними шляхами, вибір яких визначається ситуативно, за допомогою оперативного моніторингу факторів впливу. Таким чином, досягнення підприємством становища еквіфінальності передбачає активне управління процесом його розвитку, починаючи з оцінки початкового стану, визначення множини альтернативних сценаріїв і завершуючи переходом у визначене кінцеве становище.

Реалізація цього процесу потребує добре організованого та ефективного контролю, системною метою якого є забезпечення безперервного функціонування та розвитку підприємства. При цьому під мірою ефективності контролю слід розуміти досягнення підприємством становища еквіфінальності, коли його цілі чітко визначені та погоджені групами зацікавлених сторін, а менеджмент несе відповідальність за досягнення виставлених цілей незалежно від зовнішніх впливів та ризиків, обумовлених невизначеністю або іншими чинниками. Таким чином, контроль не може вважатися ефективним, якщо підприємством не були досягнуті поставлені цілі, незалежно від впливу обставин та причин.

Якщо вважати, що головною метою контролю в управлінні розвитком підприємства є забезпечення еквіфінальності його функціонування, то для досягнення цієї мети він повинен виявляти ключові ризики, інформувати зацікавлені сторони про зміни системних характеристик підприємства, надавати впевненість особам, що приймають рішення. Такий контроль створюватиме цінність для зацікавлених сторін та сприятиме якіснім трансформаціям у процесі розвитку підприємства. Ідея, яку ми обстоюємо, полягає у тому, що контроль (у широкому його розумінні) повинен підтримувати стабільність складної організаційно-економічної системи підприємства і забезпечувати досягнення цілей, що відповідають інтересам зацікавлених сторін у довгостроковій перспективі.

В економічній кібернетиці стабільність функціонування підприємства пов’язується з поняттям гомеостазу. Гомеостаз – це здатність відкритої системи зберігати значення істотних змінних у визначених межах, незважаючи на впливи (зміни, збурення) середовища її функціонування [4, с. 27]. Підприємство, яке за своєю природою є відкритою системою, у процесі розвитку повинно зберігати певні властивості, параметри та зв’язки, зокрема із зовнішнім

середовищем та зацікавленими сторонами. Досягнення гомеостазу означає здатність підприємства протидіяти зовнішнім загрозам та швидко відновлювати рівновагу, перевершуючи у цій властивості інші підприємства.

У сфері корпоративного контролю та аудиту поняття гомеостазу тісно пов'язане з концепцією діючого підприємства (англ. *going concern*), або, як її ще називають, концепцією безперервності діяльності. Поява цього терміну датується ще XVII ст., але початок його практичного використання – це кінець XIX ст. [5, с. 27]. Сьогодні концепція діючого підприємства широко застосовується у корпоративному управлінні, бухгалтерському обліку та аудиті. Зокрема, у Міжнародному стандарті аудиту (МСА) 570 «Безперервність» розкрито зміст цієї концепції: «Згідно з припущенням щодо безперервної діяльності суб'єкт господарювання розглядається як такий, що продовжує ведення бізнесу в передбачуваному майбутньому» [6, с. 586].

Концепція діючого підприємства є основою функціонування будь-якого підприємства (компанії, корпорації). Підприємство, як правове поняття, відділене від його власників, а строки його існування жодним чином не пов'язані з тривалістю життя його засновників. Отже, підприємство – це організаційна «оболонка», створена для реалізації певної бізнес-ідеї, термін існування якої є невизначеним. У цих умовах головна мета менеджменту – забезпечити безперервну еквіфінальну діяльність підприємства для досягнення гомеостазу у невизначено довгій перспективі.

Роль контролю у виконанні цього завдання є подвійною і визначається тим, хто виступає користувачем його результатів. Якщо контроль виконується в інтересах менеджменту, на нього покладають виявлення небажаних відхилень та підтримку виконання управлінських рішень протягом кожного циклу розвитку підприємства. З іншого боку, якщо контроль виконується в інтересах інших, ніж менеджмент, осіб, перед ним постає завдання дати об'єктивну оцінку здатності підприємства безперервно функціонувати у передбачуваному майбутньому. При цьому найбільшу довіру викликатимуть висновки, складені незалежними від менеджерів підприємства експертами.

Таким чином, в управлінні сталим розвитком підприємства контроль повинен забезпечувати прийняття стратегічних рішень своєчасною і збалансованою інформацією, що стосується кожної ланки створення цінності як у межах діяльності підприємства, так і за його межами. Для цього контроль повинен вийти за межі перевірки господарських фактів та подій, а його сфера повинна охоплювати як системні зміни та перетворення, що відбуваються на підприємстві, так взаємні впливи підприємства і його бізнес-середовища.

Список використаних джерел:

1. Эффективный экономический рост: теория и практика / под ред. Т.В. Чечеловой. – М. : Экзамен, 2003. – 320 с.
2. Steurer R. Corporations, Stakeholders and Sustainable Development I: A Theoretical Exploration of Business–Society Relations / R. Steurer, M.E. Langer, A. Konrad, A. Martinuzzi // Journal of Business Ethics. – 2005. – No. 61. – P. 263–281.
3. Bertalanffy L. von. General System Theory (Foundation, Development, Application) / L. von Bertalanffy. – New York : G. Braziller, 1973. – 295 p.

4. Бешанова Ю.М. К вопросу об устойчивости предпринимательских структур / Ю.М. Бешанова // Современная экономика: проблемы и решения. – 2010. - № 4. – С. 25-29.
5. Hahn W. The Going-Concern Assumption: Its Journey into GAAP / W. Hahn // The CPA Journal. – 2011. – № 2. – P. 26-31.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2012 року: [пер. з англ.] – К.: МФБ, АПУ, 2013. – Частина 1. – 2013. – 1018 с.

УДК 657.471

Л.В. САВОШ, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

К.А. САВОШ, *студентка групи ЕП-21,*
Луцький національний технічний університет

ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІННЯ ТРАНСАКЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Трансакційні витрати – одна з найважливіших категорій дослідження в сучасній бухгалтерській науці. На даний момент, можна стверджувати, що бухгалтерський облік та звітність не може надати повної інформації про трансакційні витрати для її користувачів в особі кредиторів, потенційних інвесторів, дрібних акціонерів, органів державного управління.

Посилення уваги до трансакційних витрат зумовлюється тим, що на підприємствах спостерігається постійне зростання їх величини, а управління трансакційними витратами підприємства меншою мірою піддається вимірюванню і формалізації, ніж витрати виробництва.

Теоретичним, методологічним і практичним аспектам управління трансакційними витратами підприємства присвячено праці таких зарубіжних вчених, як М. Аоки, Р. Капелюшников, И. Коропецкий, Р. Коуз, Ю. Латов, К. Менар, П. Мілгром, Д. Норт, А. Олейник, Дж. Робертс, Дж. Стиглер, В. Тамбовцев, Л. Тевено, О. Вільямсон, Т. Фишер, А. Шаститко та інші.

На сучасному етапі розвитку економічної науки виділяють два класичних підходи до трактування трансакційних витрат. Перший підхід, який має назву прав власності, започаткований Р. Коузом, фокусується на ролі трансакційних витрат у визначенні розподілу прав власності, тобто законів, правил, соціальних звичаїв та організацій, які спонукають до певної поведінки. Підхід з точки зору прав власності не передбачає різниці між фірмами, ринками, домогосподарствами та іншими структурами [1].

Управління витратами полягає у цілеспрямованому впливові на витрати для зміни їхнього складу, структури або поведінки у зв'язку зі зміною умов виробничо-господарської діяльності підприємства.

Під трансакційними витратами слід розуміти витрати по налагодженню угод обміну і відносин, як всередині підприємства, так і зовнішніх взаємодій,

пов'язаних з пошуком інформації, веденням переговорів, укладанням угод. Але при цьому необхідно не забувати специфіку кожного підприємства, адже та чи інша діяльність може мати свої специфічні трансакційні витрати. Але існують вони скрізь у покупців та продавців, у звичайній та надзвичайній діяльності, і ігнорувати їх просто не можливо.

До трансакційних витрат найчастіше відносять: витрати пов'язані з пошуком постачальників, споживачів, нових партнерів по бізнесу; витрати пов'язані з подальшою договірною діяльністю між суб'єктами ринку, захистом прав власності тощо. Трансакційні витрати виступають своєрідною універсальною категорією, що пояснює виникнення, існування та розвиток різних явищ та процесів, які важко пояснити в межах традиційної економіки.

Трансакційні витрати формуються на різних рівнях ринкових відносин, унаслідок чого мають різні соціально-економічні джерела виникнення. Якщо на макрорівні трансакційні витрати вивчаються вже досить давно, то дослідження трансакційних витрат, що формуються на рівні підприємства, ще тільки розпочинається, хоча для цього є багато передумов. Головними з них є контрактна природа будь-якого підприємства з погляду неоінституційного аналізу, оскільки будь-який контракт супроводжується трансакційними витратами, та функціонування підприємств за умов конкуренції [2].

Удосконалення системи управління трансакційними витратами на підприємствах 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 [3].

Найчастіше до трансакційних витрати макроекономічного походження призводять недоліки культурної, економічної і політико-правової сфер суспільної взаємодії. Особливістю прояву трансакційних витрат підприємствах є високий рівень впливу втрат внаслідок відсутності дієвих механізмів державного захисту, інфляції, втрат через нестачу працівників необхідної кваліфікації. Найменше витрат виникає під час аналізу ринкової ситуації, пошуку потенційних партнерів та оцінки їх репутації.

Здійснення процедур дослідження трансакційних витрат підприємства значною мірою залежить від інформаційного забезпечення - процес цілеспрямованого руху інформаційних ресурсів, що складається із сукупності інформації, яка характеризує трансакційне середовище підприємств.

Для вдосконалення організаційно-економічного механізму управління трансакційними витратами підприємства необхідно почати обліковувати трансакції на відповідному рахунку для забезпечення достовірною інформацією про їх виникнення та організацію. Необхідно вести реєстр контрактів та відповідні регістри за кожним договором, для прийняття управлінських рішень.

Отже, облік, контроль та аналіз трансакційних витрат – це ті питання, які повинні одержати подальше дослідження у сфері бухгалтерського обліку задля розвитку бухгалтерської науки та покращення ефективності діяльності українських підприємств.

Список використаних джерел:
1. Коуз Р. Природа фирмы / Р. Коуз // Фирма, рынок и право / Пер. с англ. – М.: Дело ЛТД, 1993. – С. 33-53.
2. До питання про можливості бухгалтерського обліку трансакційних витрат підприємства / О.В. Попадинець // Вісник Національного технічного університету «КПІ». Сер.: Технічний прогрес та ефективність виробництва. – 2014. – № 34. – С. 45-50.
3. Мартинець В.В. Управління трансакційними витратами промислового підприємства: автореферат канд. екон. наук, спец.: 08.00.04 - економіка та упр. під-ми (за видами екон. ді-сті) / В.В. Мартинець. – Суми: СумДУ, 2013. – 20 с.

УДК 336.226.322

Т. А. САМАРІЧЕВА,
асистент кафедри менеджменту, економічної теорії та фінансів,
Хмельницький університет управління та права

РОЗПОДІЛ ПОДАТКОВОГО ТЯГАРЯ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПДВ

У системі податкового регулювання важливу роль відіграє функціонування податку на додану вартість, з однієї сторони це наповнення бюджету, а з іншої – надмірний податковий тягар для платників податків. В таких умовах важливо вирішити питання справедливого розподілу такого податкового навантаження між виробниками та споживачами, а також визначити чинники, що впливають на цей розподіл.

При дослідженні цієї проблеми слід розмежувати поняття «податкового тягаря» та «надмірного податкового тягаря».

Податковий тягар слід розглядати, як податкове навантаження, що є показником, який характеризує сукупний вплив податків на економіку країни в цілому чи на окремих суб'єктів господарювання. Так, В.М. Мельник та Т.В. Кощук при дослідженні податкового навантаження виділяють показники, що його характеризують, а саме частку податку на споживання у ВВП та імпліцитну ставку оподаткування [1, с. 187].

Надмірний податковий тягар доцільно трактувати як втрату ефективності, так Т.Ф. Куценко визначає це поняття, як: «надмірне зниження рівня добробуту споживачів над тим, що можна було б пояснити втратою доходу в результаті сплати цього податку» [2, с. 322]. Тобто, це втрата вигоди для суспільства, внаслідок зниження споживання та виробництва нижче їх оптимальних рівнів, в результаті застосування податку. Цю втрату можна визначити як різницю між фактичним та компенсаційним податковим тиском.

Варто відзначити, що при сплаті ПДВ виробник перекладає на споживача певну частину податку. При цьому, рівномірний розподіл рідко зустрічається на практиці, адже на нього впливають різноманітні фактори. Так, В.П. Синчак у своїй монографії показує, як змінюється величина податкового тягаря та поділ обсягу податку, що сплачують виробники та споживачі залежно від

еластичності попиту. Він доводить, що при еластичному попиті надмірний податковий тягар має тенденцію до збільшення, а при нееластичному спостерігається зворотна ситуація. Водночас, розподіл тягаря в першому випадку буде на користь споживача, а в іншому – виробника, адже останній за умов цінової нееластичності може, більшу частину податку перекласти на споживача, особливо, якщо це стосується товарів першої необхідності [3, с. 153-154].

Поряд з цим, І.О. Лютий, А.Б. Дрига та М.О. Петренко у своїй науковій праці досліджують розподіл податкового тягаря також під впливом еластичності попиту за ціною, проте в розрізі основних ринкових моделей: чистої конкуренції, чистої монополії, монополістичної конкуренції та олігополії. Автори наголошують, що за умови чистої конкуренції: «величина податку, що припадає на виробника, є більшою при еластичному попиті і меншою при нееластичному» [4, с. 81], тобто твердження співпадає з думкою попереднього автора стосовно розподілу тягаря. В ситуації чистої монополії за умови еластичності попиту, автори підкреслюють, що: «весь тягар податку, монополіст нестиме самостійно, не перекладаючи його на споживачів» [4, с. 83]. При монополістичній конкуренції тенденції щодо розподілу податкового тягаря збігаються, з тими які відбуваються під час чистої конкуренції. А, при олігополії за умови існування для суб'єкта господарювання загрози втрати своєї частки ринку: «виробник буде змушений весь тягар податку взяти на себе» [4, с. 84]. Це пояснюється збільшенням граничних витрат підприємства внаслідок зміни еластичності попиту чи підвищення податку, в результаті якого залишаться без змін обсяги виробництва та розмір ціни.

З вищенаведеного очевидно, що за умови нееластичного попиту більша частина надмірного податкового тягаря перекладається на споживача. Як відомо, до товарів, які є нееластичними за ціною належать, в першу чергу, товари першої необхідності, які споживачі змушені купляти в тому ж обсязі, навіть при збільшенні ціни. Разом з цим, особливістю податку на додану вартість є те, що він включається до ціни та перекладається на споживача незалежно від його доходів. Тому цей податок є найбільш соціально несправедливим, адже чим нижчий рівень життя населення, тим більша питома вага затрат на сплату податку.

Згідно з теорією оптимального оподаткування важливим завданням є кількісне вимірювання та пошук можливих шляхів скорочення втрати ефективності податку. Відповідно до цього, Т. Ф. Куценко розглядає два методи визначення надмірного податкового тягаря: 1) метод вимірювання за Дюпуї – Маршаллом – Харбергером (метод ДМХ); 2) метод вимірювання за Хіксом. Перший метод полягає у використанні концепції чистого надлишку як показника чистого добробуту споживача під час споживання певного товару [2, с. 322]. А другий, базується на кривих компенсованого попиту, на відміну від попереднього, що ґрунтується на кривих звичайного попиту [2, с. 324]. Важливо підкреслити, що розмір надлишкового податкового тягаря розрахований за методом Хікса менший ніж за методом ДМХ.

Враховуючи зазначене, слід акцентувати, що дослідження зміщення кривої компенсаційного попиту за методом Хікса, дозволить з'ясувати основні фактори

впливу на криву, а отже і на зміну розміру надмірного податкового тягаря. Так, до таких факторів для податку на додану вартість можна віднести: метод нарахування податкового зобов'язання, термін повернення податкового кредиту, застосування спеціального режиму оподаткування, впровадження пільгових ставок податку, особливо це стосується товарів першої необхідності.

Таким чином, подальші дослідження у напрямку пошуку чинників зниження податкового тягаря, сприятиме зростанню платоспроможного попиту населення, а в кінцевому результаті, розвитку виробництва та підвищенню реальних доходів платників податків.

Список використаних джерел:

1. Мельник В.М. Податкове навантаження на споживання, працю і капітал у країнах ЄС / В.М. Мельник, Т.В. Кощук // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. – 2014. – № 1. – С. 186-199.
2. Куценко Т.Ф. Бюджетно-податкова політика: навч. посіб. / Т.Ф. Куценко. – К.: КНЕУ, 2005. – 508 с.
3. Синчак В.П. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація в податкових системах: монографія / В.П. Синчак. – Київ – Хмельницький: Вид-во ХУУП, 2006. – 294 с.
4. Лютий І.О. Податки на споживання в економіці України: монографія / І.О. Лютий, А.Б. Дрига, М.О. Петренко. – К.: Знання, 2005. – 335 с.

УДК 330.1

І.В. САУХ, *к.е.н., доцент,*
Житомирська філія Київського інституту бізнесу та технологій

ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Важливим етапом дослідження фінансового потенціалу є формування його структури. В сучасній науковій літературі існує різнобічність поглядів на визначення наукових підходів, покладених в основу композиції, принципів формування потенціалу, елементів структури, їх взаємозв'язку та взаємозалежності.

В системному аналізі поняттю структури надається важливе значення. Знання структури системи – це знання закону, за яким породжуються елементи системи та відносини між ними. Ми погоджуємося, що структура системи – це не є відношення елементів, а відношення їх відносин, що створюють ступінчасту, ієрархічну конструкцію. Згідно з визначенням Ю.І. Черняка, структура системи представляє собою подальшу абстракцію, виділення у чистому вигляді системного відношення [1, с. 27]. За твердженням Р.А. Фатхутдінова, структура системи – це сукупність компонентів системи, що знаходяться у визначеній впорядкованості та поєднують локальні цілі для найкращого досягнення головної цілі системи. Кількість компонентів системи повинна бути мінімальною, але достатньою для виконання цілей системи [2,

с. 63]. Під структурою системи можна розуміти якісно визначений, відносно стійкий порядок внутрішніх зв'язків між елементами системи. З цього випливає, що поняття структури надає важливу якісну характеристику зв'язкам. Вольська В. В. стверджує, що під структурою системи, якою є потенціал підприємства, розуміють мережу найбільш суттєвих, стійких (інваріантних) зв'язків між елементами [3, с. 7]. Це свідчить, що потенціал підприємства є слабоструктурованою системою, оскільки структура його відома лише частково.

Процес формування структури потенціалу має різні трактування в наукових джерелах. Наприклад, Н. Краснокутська стверджує, що формування потенціалу підприємства є одним з напрямів його економічної стратегії і передбачає створення й організацію системи ресурсів та компетенцій таким чином, щоб результат їхньої взаємодії був фактором успіху в досягненні стратегічних, тактичних та оперативних цілей діяльності підприємства [4, с. 28]. В.Г. Герасимчук формування потенціалу підприємства ототожнює з процесом реалізації заходів щодо забезпечення ринкових можливостей підприємства шляхом заміни його характеристик і властивостей до необхідного рівня відповідно до поставлених цілей [5]. На наш погляд, твердження потребує уточнення, оскільки залишається незрозумілим, які характеристики і властивості вимагають заміни. Н.С. Педченко стверджує, що зміст формування та використання фінансового потенціалу передбачає ефективну діяльність, спрямовану на соціальні здобутки та економічні досягнення, що забезпечать перспективне майбутнє на основі найповнішого розкриття властивостей фінансового потенціалу [6, с. 152]. Поєднуючи визначення формування фінансового потенціалу з організаційними формами його розвитку, В. Вольська пише, що формування потенціалу підприємства – це процес ідентифікації та створення спектра підприємницьких можливостей, його структуризації та побудови певних організаційних форм задля стабільного розвитку та ефективного відтворення [3, с. 13].

В цілому при формуванні потенціалу підприємства існують такі підходи: 1) блочно-модульна структуризація; 2) функціональна структуризація.

Сутність першого підходу у взаємодії трьох підсистем (блоків): ресурсного забезпечення, системи управління та кадрового потенціалу. Такий підхід докладно описаний в [4, 7]. На думку авторів, застосування такого підходу дозволить досягти поставлених підприємством цілей.

Функціональна структуризація передбачає виділення функціональних областей, в межах яких формується власний внутрішній потенціал, що поділяється на об'єктний (виробничий, інноваційний, фінансовий, потенціал відтворення, інфраструктурний потенціал) та суб'єктний (науково-технічний, маркетинговий, організаційної структури управління, кадровий, управлінський потенціали). На нашу думку, в межах функціональної структуризації поділ на суб'єктно-об'єктні складові є умовним, оскільки будь-яка об'єктна складова потенціалу має тісний взаємозв'язок із суб'єктною складовою.

Крім вищезазначених, до формування потенціалу підприємства в цілому застосовують такі підходи: системний підхід; маркетинговий; функціональний; відтворювальний; інноваційний; нормативний; комплексний; інтеграційний;

динамічний; оптимізаційний; адміністративний; поведінковий; ситуаційний; структурний [4, 8]. До вищеперерахованих підходів можна додати кількісний та процесний [8]. Найбільш доцільним при дослідженні формування потенціалу підприємства є взаємодоповнюючі підходи [9, с. 29].

Систематизація наукових підходів до структури фінансового потенціалу підприємства дозволила сформувати такі основні принципи, які слід покласти в основу формування фінансового потенціалу підприємства:

1) кожний виділений елемент фінансового потенціалу повинен узгоджуватись із загальними цілями функціонування підприємства і не суперечити їм;

2) фінансовий потенціал повинен органічно взаємодіяти з іншими сформованими потенціалами підприємства (виробничим, управлінським, маркетинговим, інноваційним тощо);

3) формування фінансового потенціалу повинно відбуватись одночасно з процесами створення інших складових потенціалу підприємства;

4) поєднання та функціонування окремих елементів фінансового потенціалу повинно враховувати принцип розвитку підприємства, тобто синергетичний ефект, одержаний при поєднанні елементів фінансового потенціалу, який повинен бути позитивним;

5) фінансовий потенціал повинен бути похідним від виробничого потенціалу;

6) система фінансового потенціалу має бути відкритою для можливості додавання нових елементів фінансового потенціалу, які не повинні знижувати синергетичний ефект від фінансового потенціалу в цілому.

Запропоновані принципи повинні бути покладені в основу моделі системи формування та оцінки фінансового потенціалу підприємства.

Список використаних джерел:

1. Черняк Ю.И. Системный анализ в управлении экономикой / Ю.И. Черняк. – М.: Экономика, 1975. – 191 с.
2. Фатхутдинов Р.А. Организация производства: учебник / Р.А. Фатхутдинов. – М.: ИНФРА– М., 2000. – 672 с.
3. Вольська В.В. Управління потенціалом підприємства: навч. посібник / В.В. Вольська. – Житомир: Полісся, 2012. – 171 с.
4. Краснокутська Н.С. Потенціал підприємства: формування та оцінка: навч. посібник / Н.С. Краснокутська. – К.: Центр навчальної літератури, 2005.– 352 с.
5. Герасимчук В.Г. Стратегічне управління підприємством. Графічне моделювання / В.Г. Герасимчук. – К.: КНЕУ, 2000. – 360 с.
6. Педченко Н.С. Ідентифікація ефективності стану формування та використання фінансового потенціалу підприємств / Н.С. Педченко // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. - № 2. – 2013. – С. 151-157. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.
7. Попов Е. Структура рыночного потенциала предприятия / Е. Попов, В. Ханжина // Проблемы теории и практики управления. – 2001. - № 6. – С. 21-26.

8. Сабадирьова А.Л. Теоретичні основи управлінського потенціалу промислового підприємства / А.Л. Сабадирьова // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2010. – №5, Т.2. – С. 83-88.
9. Козловський В.О. Теоретико-методологічні підходи до визначення потенціалу підприємства / В.О. Козловський, І.В. Причепа // Вісник Вінницького політехнічного інституту. – 2007. – № 3. – С. 28-33.

УДК 657.01

В.З. СЕМАНЮК, *к.е.н.,*
доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет
А.І. ПАПІНКО, *студент,*
Тернопільський національний економічний університет

СИСТЕМА ОБЛІКУ В ПАРАДИГМІ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

«… інформація це фактор результативного впливу
на ефективність підприємницької діяльності»
Г.Г. Кірейцев

Початок третього тисячоліття характеризується якісними структурними змінами в економіці, що супроводжуються науково-технологічною акселерацією розвитку у глобальному середовищі, ускладненням умов та невизначеністю зовнішнього і внутрішнього середовища функціонування бізнесу, зростанням ризиків та важливістю ролі інформації в управлінні.

Сьогодні без розуміння сутності глобалізації важко бути ефективним менеджером, ухвалювати стратегічні рішення, шукати схеми раціонального управління персоналом. Глобалізація економіки – це процес економічного зближення держав, результатом якого стає формування в масштабах усього світового господарства інтегрованого ринку товарів, послуг, капіталу, робочої сили і знань. Глобальна економіка як новий суб'єкт економічних відносин та нової ролі держави виходить за межі попередніх усталених змістовних конфігурацій, починає себе проявляти не тільки як суб'єкт господарювання, але й як панівна система управління, що перетворюється на економіку нової епохи.

Багато компаній працюють із закордонними партнерами, в умовах глобалізації це приводить до швидкості змін і їх непередбачуваності. Такі умови змінюють саму суть економічної діяльності і змушують вести мову про нові підходи в менеджменті, а отже в розвитку та удосконаленні інформаційної системи. Основною такою системою, яка генерує інформаційні ресурси є система обліку, яка в змінному, глобалізованому економічному середовищі не може залишитися традиційною.

Компанії, які є успішними в умовах глобалізації, – це компанії інформаційна система яких дозволяє їм «створювати знання». Процес створення інформаційної системи яка дозволить компанії працювати ефективно в умовах глобалізованої економіки, для цього їм треба бути достатньо гнучкими і постійно адаптуватися до умов змінного оточуючого середовища

функціонування. Саме нестабільність (як це не парадоксально) є стимулом що дозволяє набувати певних конкурентних переваг. Якою ж повинна бути інформаційна система підприємства (корпорації) в умовах глобалізації і формування постіндустріального суспільства?

З огляду на ускладнення процесу управління, зростання ролі інтелектуального капіталу як ключового чинника конкурентоспроможності та інформаційних технологій зрозуміло, що традиційні погляди на облік та звітність потребують перегляду. В результаті розвитку облікової думки та постійно зростаючих вимог до інформації з боку менеджменту з системи бухгалтерського обліку виділилися три підсистеми: фінансовий облік, управлінський облік, контролінг, які в сукупності складають єдину обліково-інформаційну систему підприємства. Це пояснюється тим, що, згідно з правилом Р. Ентоні, в умовах ринкової економіки з'явилося багато нових ринкових інструментів господарювання та користувачів інформації традиційного обліку, а для різних груп та категорій користувачів інформації необхідні різні її аспекти і зміст. Для ефективного функціонування підприємства в складних ринкових умовах та умовах жорсткої конкуренції і науково-технічного прогресу, інформація розглядатється як ресурс, що має цінність і вартість. В цьому аспекті зростає роль обліковця як працівника з винятково креативними функціями щодо створення інформації [1].

Відомі вчені ведуть дослідження в галузі облікової науки, підкреслюючи її недоліки в умовах існування глобального та постіндустріального суспільства. Серед них Р.А. Алборов, Ф.А. Бірд, Ф.Ф. Бутинець, М.Ф. Ван Бреда, Т. Еванс, М.І. Кутер, С.Ф. Легенчук, М.Р. Метьюс, М.Ю. Медведєв, Б. Нидлз, С.О. Ніколаєва, В.В. Палій, Д.А. Панков, М.Х.Б. Перера, М.С. Пушкар, А. Ріахі-Белькаой, Я.В. Соколов, К. Уорд та інші. Систему обліку крізь призму глобалізаційних процесів розглядали вітчизняні вчені обліковці такі як М.Д. Корінько, Г.Б. Тітаренко, О.І. Пилипенко [2, с. 63] Г.Г. Кірейцев [3, с. 65], В.А. Дерій, В.М. Жук, С.Ф. Голов, О.М. Петрук, які ведуть дослідження у сфері «глобального обліку», тобто розглядають облікову систему та можливості її розвитку крізь призму глобалізації, дотримуючись при цьому власної думки щодо можливостей існування глобалізованого обліку.

Реалізація ідеї адаптації облікової системи до зовнішнього глобального середовища залежить від розуміння і усвідомлення усіма економічними агентами і суспільством суті системи, яку ми хочемо побудувати. Удосконалення теорії обліку і розвиток теоретичних досліджень на стику наук, моделювання і теоретична концептуалізація системи обліку повинні стати джерелом вирішення проблеми. Успіхи розвитку системи обліку та її адаптації до глобального зовнішнього середовища існування бізнесу залежать від розуміння проблем, які пов'язані з цим середовищем, а також цілей, яких ми хочемо досягнути. Важливе значення має теоретичне обгрунтування суті, структури і внутрішнього змісту системи та її підсистем, формулювання принципів й завдань, які вона повинна вирішувати.

Облікова системи функціонує у визначеному інституційному середовищі, а тому її розвиток відбувається з огляду на соціальні та економічні інститути, до

яких системи повинна також адаптуватися. Розглядаючи ж облікову систему крізь призму глобалізації ми зводимо її дослідження до глобальної моделі організації обліку, яка носить наднаціональний характер, оскільки обслуговує інтереси промислово-фінансових груп, транснаціональних корпорацій, глобальних фірм [4, с. 183] та використання міжнародних стандартів обліку, звітності та аудиту є проявами глобалізму, які й формують глобальний облік та аудит [5, с. 12]. Поряд з тим, В.М.Жук розширює межі дослідження, стверджуючи, що науково-теоретичною платформою обліку в умовах глобалізації повинна стати парадигма бухгалтерського обліку сталого розвитку та інституціональна теорія бухгалтерського обліку [6, с. 36-37].

Процес глобалізації, який має як позитивні так і негативні сторони для економік окремих країн та галузей виробництва, проте для XXI століття пріоритетними є процеси у наступній субординації: екологізація; соціалізація; біологізація; інноваційно-інвестиційні процеси та каталлактизація; нормативна економізація, тобто оптимізація доходів, їх розподілу і споживання, обґрунтування облікових методів погашення вартості активів і зобов'язань. Предмет облікової науки ми розглядаємо як кількісну визначеність показників реальних економічних відносин, що проявляються в фактах життєдіяльності людини і опосередковані юридичними відносинами [7].

В цьому контексті мусимо згадати, що є метою функціонування облікової системи та її результатом чи продуктом? Очевидно що інформація, яка повинна перш за все відповідати потребам користувачів серед яких і менеджмент, і суспільство, і держава, і громадські організації і контрагенти та партнери. Саме тому в обліку з'являються нові об'єкти спостереження: логістичні витрати, маркетингові витрати, природоохоронні витрати, трансакційні витрати, витрати на якість продукції, витрати на сегментацію ринку, інтелектуальний капітал, соціальні витрати та витрати на соціальну відповідальність бізнесу тощо. Інформація про такі об'єкти необхідна користувачам, а отримати її з регістрів традиційного фінансового чи управлінського обліку можна лише за допомогою трудомістких процедур вибірки з первинних документів. Проте, при сучасному рівні розвитку комп'ютерних та інформаційних технологій, створення інформаційних звітів, регістрів та форм різного типу не є чимось надскладним, саме тому, роль облікового працівника, який повинен стати творцем необхідної інформації а не записувачем фактів які вже відбулися, полягає у створенні інформації на запит користувачів.

Якщо мова йде про людський капітал та інформацію як основні ресурси економіки в XXI ст., поряд з землею, капіталом, працею (мається на увазі фізична праця) – то ми повинні отримувати інформацію про ці ресурси, мати механізми вимірювання їх вартості, кількості, якості, цінності. Синергетичний ефект від використання релевантної інформації полягає у тому, що цінність будь-чого завжди найточніше відображається в системі обліку.

Відтак важливою проблемою глобалізованої економіки є потреба розширення об'єктів обліку та показників звітності, а зростання вимог до системи обліку в умовах глобалізації та постіндустріального суспільства потребує перегляду його теоретичних основ, передусім предмета, методу та принципів.

Список використаних джерел:
1. Семанюк В.З. Формування нових видів обліку та перспективи їх розвитку / В.З.Семанюк // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2009. – № 3. – С. 112-116.
2. Реструктуризація транснаціональних корпорацій: обліково-аналітичний аспект: [монографія] / М.Д. Корінько, Г.Б. Тітаренко, О.І. Пилипенко. – К.: Клякса, 2009. – 520 с.
3. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета / Г.Г. Кірейцев // Научный доклад на 6–ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико–методологическое значение и направления дальнейшего развития», Житомир, 18–19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.
4. Войналович О.П. Зміст організації бухгалтерського обліку в контексті глобалізації економіки / О.П. Войналович // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(5); відп. ред. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 212 с. - С.172-188.
5. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [монографія] / В.А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
6. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
7. Кірейцев Г.Г. Глобальні процеси і актуалізація оновлення методології обліку [Електронний ресурс] – Режим доступу: w.w.w.econjournal.vsau.org/files/pdfa/2103.pdf.

УДК 368

Є.О. СИВОДІД, *асистент*
кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

ВИЗНАЧЕННЯ ПЕНСІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ: КРИТИЧНА ОЦІНКА ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ

Кризові явища, зростаюча інфляція, запровадження режиму економії, і, зокрема, скорочення обсягів бюджетування та щорічне збільшення витрат Пенсійного фонду, призвели до необхідності запровадження радикальних змін у пенсійній системі України.

Відтак, метою дослідження є аналіз змін, внесених урядом, щодо реформування пенсійного забезпечення громадян України, вивчення позитивних і негативних сторін чинної системи та зарубіжного досвіду, внесення пропозицій щодо його удосконалення.

Сучасна пенсійна система України, складається з трьох рівнів – двох державних (солідарна та накопичувальна) та третього – недержавного пенсійного забезпечення. Така структура була затверджена Законом України

«Про заходи щодо законодавчого забезпечення реформування пенсійної системи» [1] і введена в дію в 2004 році.

На сьогодні в Україні використовується державна солідарна система, що полягає в обов'язковій, щомісячній сплаті працюючим населенням та їх роботодавцями страхових внесків (утримання / нарахування) із заробітної плати, інформація про які зберігається на персоніфікованих картках обліку. Але, проаналізувавши зарубіжний та вітчизняний досвід, можна стверджувати, що ця система має низку досить суттєвих недоліків, які ставлять під питання довготривале прогнозування її ефективності.

Основними причинами цього є:

- збільшення пенсійного навантаження на одного працюючого. За прогнозами експертів в наступні роки ця ситуація лише погіршуватиметься і в найближчому майбутньому становитиме 2 пенсіонери на 1 працездатну особу, що в першу чергу обумовлено демографічною ситуацією в країні. Останні десятиліття народжуваність в країні скоротилась, а відтак щорічно зменшується кількість працездатного населення, натомість в найближчі роки на пенсію виходить покоління 50-60-х років, що за статистичними даними характеризуються найбільшою народжуваністю.

- щорічне збільшення безробіття та незатребуваних професій.

- системне порушення законодавства, шляхом виплати заробітної плати «в конвертах». Найбільшою проблемою залишаються тіньові схеми, щодо працевлаштування та сплати податків, що справляються не з реальних доходів населення.

Поряд з солідарною системою в Україні вже понад десять років функціонує недержавне пенсійне забезпечення, що в країнах з розвиненою економікою зарекомендувало себе, як найбільш прогресивне. Серед переваг такої системи, слід відмітити:

- розмір відрахувань, визначає сам вкладник, а усі кошти, зараховані до недержавного пенсійоного фонду, є власністю вкладників і розподіляються між ними;

- вкладник сам обирає фінансову установу (недержавний пенсійний фонд) з найбільш вигідними відсотковими ставками;

- застрахована особа має право особисто обирати один з трьох можливих варіантів виплати: пенсія з визначеним строком (фіксована виплата, розподілена на визначений строк при досягненні пенсійного віку), одноразова виплата (сума, що не перевищує суми фіксованої виплати, розрахованої на 10 років та за умови передбачених договором випадків її отримання) або довічна пенсія (укладається угода із страховими організаціями про сплату визначеної суми довічного утримання);

- спадкове наслідування накопичених на рахунку і невиплачених коштів застрахованій особі, у разі її смерті.

Слід зазначити, що в Україні, з кожним роком поступово збільшується кількість недержавних пенсійних фондів і чисельність застрахованих осіб (понад 60 % – це особи 20-50 років) та, як наслідок, зростає загальна сума надходжень до цих фондів.

Натомість, досить не введено в дію другий рівень державного пенсійного забезпечення - накопичувальну систему. В останні роки урядом України не раз робилися змоги по її впровадженню(перший етап - у 2013р., другий - у 2014 р.), які так і не були втілені в життя, тому що важливим і беззаперечливим аспектом її належного використання є – відсутність дефіциту бюджету Пенсійного фонду, і хоча з кожним роком збільшується його фінансування, проте витрати перевищують в рази.

В основу цієї системи покладено часткове відрахування страхових внесків з Пенсійного фонду до окремого Накопичувального фонду (до 7 %), з обов'язковим урахуванням даних персоніфікованого обліку. Зарубіжний досвід показує, що ця система зарекомендувала себе, як певна соціальна гарантія платника страхових внесків, а також, як довгострокова інвестиція в економіку держави, що забезпечуватиме підтримку пенсійної системи.

Проте, основним її недоліком є залежність від кризових явищ в економіці та інфляційних процесів, що є характерним для України сьогодні. Рівень інфляції на початку 2015 року стрімко зростає, а політичні події в країні, негативно відображаються на економіці в цілому. Відтак, для населення України її запровадження означатиме збільшення пенсійного віку (до 65 років) та страхового стажу за вислугою років (на 7 років).

Основними кроками реформування пенсійної системи урядом є:

- скасування спецпенсій. Відповідно до законопроекту «Про скасування привілеїв у пенсійному забезпеченні» [4] пропонується запровадити єдиний механізм обчислення пенсій для всіх громадян України, що в першу чергу стосується політиків, дипломатів, суддів, працівників Нацбанку і т.д. Це означатиме, що при нарахуванні пенсій таким особам, базою обрахунку буде не дохід за останній місяць роботи, як передбачено відповідними законопроектами, а як і при обрахунку для всіх інших громадян – середній розмір заробітної плати за весь період страхового стажу, тобто відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» [2].

- оподаткування високих пенсій. Опираючись на статистичні дані, можна стверджувати, що навряд чи це суттєво вплине на економічну ситуацію в країні, так як на сьогодні в Україні відсоток осіб, що їх отримують досить невеликий по відношенню до загальної чисельності населення (близько 4000 чол., п'ята частина з них - герої України, інші – державні посадовці вищого рангу, зокрема, колишні Президенти України);

- тимчасова призупинка індексації пенсій. Вважаємо, що в сучасних інфляційних процесах в економіці є неприпустимим;

- скорочення виплат працюючим пенсіонерам до 90 % та суттєве зменшення виплат по втраті годувальника, що має скоротити витрати бюджетних коштів на понад дванадцять мільярдів гривень.

Все це обумовлює необхідність пошуку альтернатив. Зміцнення пенсійної системи не можливе, без регулярного підвищення мінімальної заробітної плати, індексування та легалізації доходів громадян.

Вважаємо, що лише за умови використання трирівневої системи, можна забезпечити стабільність та взаємопідтримку усіх її ланок - демографічні

коливання (солідарна система), інфляційні явища в економіці (накопичувальна система), відсутність перерозподілу коштів від учасників з великими доходами до учасників з низькими (недержавне пенсійне забезпечення). Крім того, доцільно передбачити правонаступництво спадкоємцями коштів, від накопичувальної системи, в разі смерті застрахованої особи, як це передбачено в недержавному пенсійному забезпечені.

Список використаних джерел:

1. Про заходи щодо законодавчого забезпечення реформування пенсійної системи: Закон України від 08.07.2011 р. № 3668-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3668-17.
2. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 09.07.2003 р. № 1058-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3668-17.
3. Про недержавне пенсійне забезпечення: Закон України від 09.07.2003 р. № 1057-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1057-15.
4. Про скасування привілеїв у пенсійному забезпеченні: Проект Закону України від 28.11.2014 р. № 1087 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=52505.

УДК 336.225.

В.П. СИНЧАК, *д.е.н., професор,*
завідувач кафедри менеджменту, економічної теорії та фінансів,
Хмельницький університет управління та права

ТЕОРІЯ ЄДИНОГО ПОДАТКУ: ЕВОЛЮЦІЯ ТА ЗМІНА ПОГЛЯДІВ

Один із важливих напрямів в історії фінансової науки складають дослідження щодо формування та розвитку єдиного податку, що з'явився ще у період античної епохи та має своїх прихильників у теперішній час і практично застосовується у сучасних податкових системах. Основним аргументом, що наводиться адептами теорії єдиного податку, є спрощення податкового механізму та податкових відносин, зменшення витрат на його адміністрування й облік і звітність, зручність сплати тощо. На противагу такої ідеї опоненти доводять протилежне, посилаючись при цьому на відсутність гнучкості податкової системи за наявності розмаїття об'єктів оподаткування з одночасним зменшенням її ефективності через низьку продуктивність самого податку, який перетворюється на звичне перерахування коштів до бюджету незалежно від величини фінансових результатів платників, їх фінансового стану і т. д. Амбівалентність таких підходів небезпідставна, оскільки, з одного боку, домінує практичний підхід, а з іншого – намагання довести доцільність наукового підходу до побудови податкової системи на основі загальновідомих принципів оподаткування, що, звісно, не може не сприйматись.

Тут доцільно зауважити, що ідея запровадження єдиного податку та її обґрунтування в історичному аспекті також розглядається з погляду двох підходів. По-перше, з практичної точки зору, виходячи з обсягів коштів, потрібних для казни, за якої пропонувалося введення одного загального податку на дохід (Жан Боден (1530 – 1597)) або необхідність перенесення податкового тягаря з незаможних верств населення на багатих (П'єр Лепезан де Буагільбер (1646 – 1714)), але без належного на той час наукового обґрунтування економічної будови самого податку та його елементів. Такий підхід до введення єдиного податку властивий для ранніх етапів становлення оподаткування, що відрізнявся своєю безсистемністю та мав тимчасовий або навіть випадковий характер, але був важливий і необхідний, оскільки вимагав певного аргументування, а це давало поштовх для розвитку наукових розвідок та розробки відповідної теорії у майбутньому. По-друге, з позиції теоретичного обґрунтування, на підставі теорій податків як системи наукових знань про економічну природу та суть податку. Останні беруть свій початок із XVII століття, оскільки були витребуванні фактором часу, що сприяло їх формулюванню та розвитку, виокремленню у певні групи з присвоєнням їм відповідних назв, зокрема [1]: 1) загальних теорій податків; 2) спеціальних теорій податків.

До першої групи з названих теорій відносять теорію обміну (еквівалентність оподаткування), атомістичну теорію (як різновид теорії обміну податку на послуги держави), теорію податку як страхової премії (податок як страховий платіж державі на випадок настання певного ризику), класичну теорію (податок як вид державних доходів на покриття витрат з утримання уряду), теорію насолоди (податок як ціна за одержану від суспільства насолоду), теорію жертви (розглядає податок як примусовий платіж), теорію колективних потреб (розглядає податок як обов'язок сплати, пов'язаний із самою суттю державного устрою), кейнсіанську теорію (розглядає податки як інструменти податкового регулювання економіки), теорію монетаризму (один із напрямів неокласичної теорії, що розглядає податок як механізм вилучення надлишку грошей з обігу), теорію економіки пропозиції (передбачає зменшення податків як інструмент регулювання економіки). Наведений перелік доцільно доповнити і теорією раціональних очікувань, що обґрунтовує поведінку економічних суб'єктів, які, на думку адептів цієї теорії, є достатньо поінформовані про очікуванні новації, а тому при будь-яких змінах, у тому числі і запровадженні податкових нововведень, такий чинник необхідно враховувати (більш детально про це див. [2, с. 181-188]).

З огляду на формулювання розглянутої групи загальних теорій, стає очевидно, що за назвою та змістом вони загалом відповідають призначенню податків і оподаткування.

Не менш важливе значення, з точки зору вивчення цього питання, має наступна група теорій, оскільки за їх допомогою можливо обґрунтувати необхідність введення єдиного прямого чи непрямого податку або багаточисельну їх групу з відповідною структурою та загальновідомими назвами податкових ставок, величиною податкового навантаження тощо. Серед

них теорія перекладання податків (заснована на розподілі податкового тягаря), теорія співвідношення прямих і непрямих податків (обґрунтовує переваги та недоліки прямих і непрямих податків), теорія пропорційного та прогресивного оподаткування (використовується при обґрунтуванні соціально-політичної природи податку) та, звісно, досліджувана теорія єдиного податку (обґрунтовує необхідність зміни множинності платежів на єдиний податок).

На ранніх етапах розвитку податкових систем найбільш обґрунтованою теорія єдиного податку виявилась у працях фізіократів, які довели необхідність об'єднання всіх платежів у єдиний податок із земельної ренти в сільському господарстві, яке було об'єктом їх досліджень. Серед головного аргументу, що називався прихильниками теорії єдиного податку, – сплата останнього з одного лише джерела, зокрема додаткової вартості («чистого продукту»), яка, на думку одного із представників фізіократів Франсуа Кене (1694 – 1774), створюється тільки у сільському господарстві як сфері матеріального виробництва.

Відтак спостерігаємо не еклектичне об'єднання будь-яких платежів у єдиний податок, як це було до фізіократів, а лише тих, які мають єдиний (спільний) об'єкт оподаткування, що у тих умовах збігався з джерелом сплати. Тож зазначена ідея, як з'ясувалось згодом, стала основою в концепції єдиного податку, адже і у сучасній економічній літературі єдине джерело сплати вважається головним теоретичним надбанням для її захисту. Останнє є достатньо важливим аргументом, який слід вважати заслугою цієї наукової школи, оскільки ідеться не про один лише податок у системі оподаткування, хоча фізіократи якраз і наполягали на дотриманні такої умови. Більше того, у той саме час, як засвідчують літературні джерела [3, с. 18], відразу була здійснена спроба маркграфом Карлом-Фрідріхом навіть практично реалізувати податкову новацію фізіократів у великому герцогстві Баден шляхом об'єднання всіх платежів у єдиний податок для трьох баденських сіл, що призвело лише до обтяження землеробства, а сам підхід виявився безуспішним.

Однак навіть за такої очікуваної невдачі не можна не помітити того очевидного позитиву, закладеного представниками фізіократії в їхню ідею, - єдиного податку. З цього приводу слушно зауважував І.І. Янжул (1846 – 1914), який писав: «Якими б помилковими не були погляди цієї наукової школи, однак вона мала великий і корисний вплив на нашу науку, оскільки теорія податків вперше піддавалась такому глибокому аналізу і багато питань одержали належну оцінку та були зняті» [4, с. 86].

Звісно, з розвитком теорії єдиного податку дослідники поглиблювали наукові підходи до її посилення та збільшували перелік назв, які пропонувались як єдине джерело сплати (об'єкт оподаткування), акцентуючи увагу не лише на землі, але й на майні, доходах, витратах і т. д. Причому, як показує аналіз літературних джерел, зміни, що стосувались об'єднання багатьох платежів у єдиний податок, були найбільш застосовуваними у період проведення податкових реформ, які торкались не тільки суто фіскальних питань, але й соціально-політичних.

Згодом зменшення податків стало ледь не одним із головних завдань реформаторів, хоча пропоновані ними заходи не завжди спряли зниженню

податкового тягаря. Більше того, навіть оголошене скорочення їхньої кількості деколи маскувалось у назвах інших платежів. Останнє стало особливо очевидним із проведенням у 2014 – 2015 рр. чергової податкової реформи в Україні, за якої з внесенням змін у Податковий кодекс, до складу рентної плати віднесено шість платежів. Таке маскування у повній мірі стосується і єдиного податку, що справляється в умовах спрощеної системи оподаткування й об'єднує у собі фіксований сільськогосподарський податок, який до 2015 року вважався окремим платежем для сільськогосподарських товаровиробників. Усе це дає підстави прихильникам реформи декларувати загальне зменшення податків у податковій системі держави як основну її перевагу.

Проте однобічний аналіз предметом якого у багатьох випадках є практична складова, применшує внесок фізіократів у їх теорію. Тому, на нашу думку, головна її перевага закладена у самій теоретичній конструкції єдиного податку, що повинен охоплювати лише ті платежі, з якими у нього єдине (спільне) джерело сплати або об'єкт оподаткування. Тоді таке об'єднання не буде викликати заперечень, оскільки ця ідея матиме теоретичне підґрунтя та підтверджуватиметься практичним значенням. Так, до прикладу, взявши за основу теорію єдиного податку та практику оподаткування фізичних осіб у нашій державі, вважаємо цілком можливим об'єднання податку з доходів фізичних осіб із військовим збором, у яких об'єктом оподаткування та джерелом сплати є дохід. Тобто відбудеться не штучне об'єднання баз оподаткування чи джерел сплати, а цілком природне та співставне їх поєднання, оскільки формування останніх здійснюється за єдиною методикою.

Подібний підхід можна спостерігати в теперішній час у вітчизняній практиці загальнодержавних фінансів після об'єднання державних цільових платежів у єдиний соціальний внесок (далі – ЄСВ) зі спільною базою їх нарахування. Звісно, тут можна вести дискусію щодо доцільності чи недоцільності віднесення ЄСВ до податкової системи, оскільки, з одного боку, це позабюджетний платіж і у Податковому кодексі України він не прописаний, а з іншого – його адміністрування все ж таки здійснюють податкові органи. Однак це питання є предметом іншого напряму досліджень, але з погляду об'єднання позабюджетних платежів у ЄСВ навколо одного джерела нарахування (об'єкта оподаткування) полеміка у наукових колах не ведеться, а отже, такий захід можна вважати вдалим у чинній фінансовій системі, що підтверджує позитивну реалізацію теорії єдиного податку та таку ж її прагматичну доцільність на практиці. Це з одного боку, а з іншого, – безперечно, ідея стосовно того, що єдиний податок повинен бути лише один у чинній податковій системі, і з точки зору теорії податків, і з позиції практики формування доходів бюджетів не може сприйматись однозначно. Тут все залежить від того, як слушно зауважує М.Я. Дем'яненко [5], якій функції надається перевага: якщо фіскальній – то кількість податків відіграє другорядну роль, якщо стимулювальній – то тоді їх число уже має недругорядне значення, оскільки для стимулювання господарського механізму як складної системи потрібна адекватна податкова система. Однак, на нашу думку, ні у першому, ні у другому випадку єдиний податок не втрачатиме сенсу, якщо поряд із ним функціонуватиме ще низка

інших платежів, нехай навіть окремі з них будуть об'єднані також навколо спільного джерела сплати чи об'єкта оподаткування. Головне, щоб таке джерело і об'єкт не були штучними або формальними, незіставними чи з різними методиками визначення, що лише сприятиме підтвердженню теорії єдиного податку.

Список використаних джерел:

1. Никулкина И.В. Общая теория налогообложения: учебное пособие / И.В. Никулкина. – [2-е. изд., перераб. и доп.]. – М.: Эксмо, 2011. – С. 31-46.
2. Синчак В.П. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація у податкових системах: монографія / В.П. Синчак / Академія аграрних наук; ННЦ «ІАЕ»; Хмельницький ун–т управління та права. – К. ; Хмельницький: Хмельницький університет управління та права, 2006. – 294 с.
3. Сідляр В. Дивергенція наукових теорій єдиного податку / В. Сідляр // Журнал «Світ фінансів» наукове видання Тернопільського національного економічного університету. – 2008. – № 3 (16). – С. 16-22.
4. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – М. : «Статут», 2002. – 555 с.
5. Дем'яненко М.Я. Єдиний податок: «за» і «проти» / М.Я. Дем'яненко // Урядовий кур'єр. – 1997. – 8 березня.

УДК 657.15

А.Н. СОБОЛЕВСКАЯ, *к.э.н., доцент,*
доцент кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в АПК и транспорте,
Белорусский государственный экономический университет,
г. Минск, Республика Беларусь

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ В УСЛОВИЯХ, ОРИЕНТИРОВАННЫХ НА ТРЕБОВАНИЯ МСФО

Затраты являются одной из важнейших экономических категорий, оказывающих влияние на финансовый результат деятельности организации. Современные экономические тенденции, ориентированные на требования МСФО, а также усложнение производственного процесса способствуют развитию новых подходов к построению учета затрат и определению финансовых результатов деятельности организации.

Информация о затратах, формируемая в бухгалтерском финансовом, управленческом и налоговом учете, различается по целям, задачам, принципам, содержанию, назначению, оперативности и целевой направленности. Так, вбухгалтерском финансовом учете затраты рассматриваются в общей сумме. Управленческий учет отслеживает поведение затрат и тенденции их изменений в зависимости от принимаемых решений. В налоговом учете формируется информация о затратах, включаемых в расходы в целях налогообложения прибыли. В результате пользователи получают несопоставимую информацию о

затратах, что затрудняет проведение стратегии и тактики развития предприятия. В этой связи актуальными являются вопросы создания в рамках бухгалтерского учета единой информационной системы о затратах, необходимых для внутренних и внешних пользователей.

В настоящее время в Республике Беларусь действует система нормативного регулирования бухгалтерского учета. Принцип приоритета экономического содержания перед юридической формой, закрепленный в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», не всегда в полной мере реализуется на практике. Наиболее остро эта проблема стоит при трансформации затрат в расходы и признании последних в финансовой отчетности. Необходимость наличия надлежаще оформленных документов очень часто не позволяет отечественным предприятиям учесть все операции, относящиеся к отчетному периоду, что приводит к несвоевременности их учета и, как следствие, к искажению информации в отчетности.

В последние годы внимание ученых-экономистов направлено на унификацию отечественного бухгалтерского учета, его адаптацию к МСФО. Эти проблемы сохраняют свою актуальность. Вместе с тем, требуют более детального изучения и систематизации вопросы финансового и налогового учета затрат, в том числе и в условиях инфляционной экономики. Необходима увязка финансовых, управленческих и налоговых аспектов учета затрат в единую систему, в которой нуждаются прежде всего бухгалтера в практической работе.

Одним из актуальных вопросов является отсутствие вразличных видах учетаконкретизации и логического соотношения понятийного аппарата в области затрат на производство. Такие категории, как «затраты», «расходы», «издержки», «себестоимость» понимаются многими учеными и практиками по-разному несмотря на их нормативное регулирование. Уточнение этих понятий должно способствовать устранению терминологических разночтений идентичных дефиниций в разных видах учета и в разных сферах экономической информации.

Не менее значимой проблемой для формирования эффективной системы учета затрат, способной удовлетворять потребности менеджеров всех уровней управления предприятием, является их классификация по определенным признакам в разрезе финансового, управленческого и налогового учета, поскольку при определенных условиях затраты трансформируются в расходы. Затраты возникают в процессе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации. Система учета затрат должна накапливать информацию по всем направлениям деятельности организации, и быть полезной как внутренним, так и внешним пользователям, в целях сохранения и укрепления позиций предприятия на рынке. Затраты могут выступать в долгосрочном и краткосрочном периоде, они капитализируются в активе баланса предприятия. Затраты, связанные с содержанием аппарата управления предприятия, списываются в расходы организации и относятся на уменьшение финансового результата отчетного периода. Есть затраты, которые не приводят к расходам ни в текущем периоде, ни в других отчетных периодах, например, выплаты дивидендов учредителям, акционерам.

Таким образом, исследование направлений и потребностей современного учета затрат в системе финансового, управленческого и налогового учета будет способствовать сближению отечественного учета с МСФО и позволит определить место учета затрат в комплексе наук об управлении.

Список использованных источников:

1. Герасимова Л.Н. Управленческий учет: теория и практика: учебник / Л.Н. Герасимова. – Ростов н/Д: Феникс, 2011. – 508 с.
2. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). – М.: ИНФРА-М, 2009. – 279 с.
3. Управленческий учет: учебник / под ред. проф. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. – 720 с.

УДК 657.1-044.65(477)

O. SOKIL, *PhD, Senior Lector,*
Tavricheskiy State Agrotechnology University, Melitopol, Ukraine

UNIFICATION OF UKRAINIAN ACCOUNTING SYSTEM

The Ukrainian economy is integrating in world economic space. A transition of the national system of accounting and reporting under principles of international standards is only the matter of time. Many countries, in accordance with modern progress of world economy trends accepted the way of development of accounting, directed on his standardization and observance of the unique principles of conduct of accounting and financial reporting. With the purpose of bringing the national system over of accounting in accordance with the requirements of international standards of the financial reporting reform over must be brought on the followings basic directions:

1) the normative legal adjusting perfection;
2) normative base forming (standards);
3) methodical providing (instructions, comments);
4) skilled workers providing;

Realization of policy of the state in direction of country integration in a world concord requires adaptation of economic information to the international requirements and standards, and foremost to accounting information. One of terms of effective adaptation there is bringing of method and methodology of the domestic system of accounting to conformity with the set norms and requirements after the International Financial Reporting Standards (IFRS). But IFRS have recommendation character only.

Standardization of accounting to the international standards will be foreseen to be carried out in accordance the followings steps:

First step: ‘Legislation Adjusting’. A legislation in different countries has the national and historical features, imprint of social, economic and legal experiments.

The stages of legal adaptation is bringing of current legislation of Ukraine and creation of mechanism of bringing projects over of acts of legislation to conformity with international standards.

Reform of accounting is impossible without serious changes in a legislation, in a tax and civil, that reformation of the system of accounting must be carried out in a complex with the proper changes in contiguous industries of legislation.

For bringing of current legislation of Ukraine to conformity with an international legislation main tasks is:

1) Ukrainian legislation development is in the direction of his approaching to the international legislation and providing of high level of preparation in Ukraine of projects of acts of legislation;

2) bringing in acts legislations of Ukraine, which regulates the question of development activity, proper positions which will provide introduction of obligatory for all subjects of initiation of bill of order of development of projects normatively legal acts of Ukraine taking into account the substantive provisions of international legislation;

3) conducting of complex scientific researches on questions adaptation legislations the result of which must become, in particular, lead through comparatively legal research of accordance of legislation of Ukraine an international legislation.

Second step: 'The use of the effective approaches of accounting organization'. Passing of the Ukrainian accounting to the international standards will help our specialists to understand better each other, and in a result will become the important link of integration of the Ukrainian economy in the European and world concord. The key element of reformation of accounting and financial reporting in accordance with international standards is development of new and clarification earlier the ratified positions on a accounting, introduction of them in practice. The task of growth the role of professional organizations is thus put in development of the methodical providing of organization of accounting and becoming of accounting profession (accountants, consultants, financial managers and other).

Third step: 'Increase of efficiency of activity of personal'. Passing of the national system of accounting to the International Standards contains the proper changes in-process and in-plant training specialists of accounting on preparation. It is necessary will be provide expansion and improvement of quality of training of personals in establishments of primary professional education, secondary special and higher education, where the long-term programs, and also creations of the system of trade speed-up education which provides the short-term programs of preparation and retraining, will be realized. The system of the professional training of book-keeping personals must will be answer state educational standards and must contain necessary qualifying descriptions on the levels of trade education.

Fourth step: 'Forming of new methodological conception'. International standards become more perfect and completed. Many countries of the world are accepted by the International standards of accounting as law for the update of the system of account and approaching of it to the best world practice.

The international standards of accounting are contained by the unique methodological going near an estimation and opening of information, conceptual positions of IFRS, as a rule, become basis for development of own standards of record-keeping, which specify and complement proper IFRS taking into account the level of socio-economic development of the proper country, a that or other country. From another part, new standards will show by itself rather set of not rules, but certain principles.

A main task transformation of the national system of accounting consists in the acceleration of process of its bringing to conformity with requirements by the international standards of accounting, namely:

- creation of the system of national positions of accounting which will provide necessary information of users;
- providing of reformation connection of accounting with the basic tendencies of harmonization of standards at an international level and by the state economic legal environments in Ukraine;

Introduction of IFRS in decision of governments will provide the best quality of comparison of financial information which is given subjects in the different countries of the world. Consequently, acceptance and use of IFRS is the urgent requirement of creation of the state Ukraine, including of it, in the 'civilized' world.

International standards are acknowledged by many countries, testifies to their value and quality of development. Therefore there are not reasons to renounce reform of accounting and in Ukraine which is acceptable to many countries of the world. Necessity of standardization of accounting on a world scale and it is determined harmonization of the registration systems development of processes of economic integration of countries, creation of economic clearzones, international unification and joint ventures. Adaptation of accounting in budgetary establishments to the International standards is important pre-condition for the effective functioning and confession of record-keeping in budgetary establishments of Ukraine at an international level. Collaboration of Ukraine with international organizations, on currency, fund and investment markets proposes the requirements of openness of economic information, its clearness credit and financial establishments. The result of these efforts is an assistance of IFRS an improvement and harmonization of the financial reporting in the world.

References:

1. Why need passing to the international standards of accounting // Plus-minus. – 1997. – November 21. – P. 6.
2. International standards of accounting / Translation from Eng by S.F. Golova. – K.: Federation of professional accountants and auditors of Ukraine, 1998 – 736 p.
3. Solov'eva O. What is GAAP?: account abroad // accounting and audit. – 1997. – 15. – P. 72 – 81.
4. Chebanova N.V., Kotenko L.N. Book-kipping (point-of-sale and intermediary enterprises) 2nd publ., proc. and compl. – Kharkov: Intellect – EKO, 1994.
5. Securities of Ukraine № 17 (17) 13.08.1998. p. 21-23.

УДК 330.34:336.6

П.А. СТЕЦЮК, *д.е.н., професор,*
завідувач відділу кредитування, страхування та фінансів підприємств,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ АГРАРНИХ ФІНАНСІВ

Нинішня ситуація у сфері фінансування аграрного виробництва характеризується рядом деструктивних елементів, що гальмують економічний розвиток підприємств галузі. Останні роки чітко проявляється тенденція скорочення зовнішніх джерел фінансування операційної та інвестиційної діяльності і перехід на схему майже повного самофінансування. Якщо у 2009-2010 рр. доля власних джерел фінансування становила приблизно половину їх обсягу, то у минулому за нашими оцінками – близько 85 %. Для підприємств багатьох інших галузей економки таке становище можна оцінити позитивно. Однак специфіка сільськогосподарського виробництва і, в першу чергу, наявність значного часового лагу між операційним та фінансовим циклом, вимагає значних обсягів зовнішніх залучень. Тому подібні зміни є досить негативним явищем. Якщо врахувати те, що більше 80 % сільськогосподарських підприємств отримують менше ніж 10,0 млн грн валового доходу на рік, то існуюча динаміка фінансово-кредитного забезпечення аграрного виробництва наближається до катастрофічної. Зрозуміло, що за таких параметрів відсутня можливість нормального фінансового забезпечення не лише розширеного відтворення, а й навіть простого.

Така ситуація виникла не водночас, а є наслідком специфіки ринкових перетворень як вітчизняної економіки в цілому, так і її фінансово-кредитної сфери. Різні аспекти цієї проблеми у контексті розвитку аграрних фінансів мають досить широку спеціальну літературу з детальним аналізом причин і наслідків, а також широким спектром авторських інтерпретацій. Однак, як на нашу думку, інституційному аналізу розвитку аграрних фінансів, ще не приділяється достатньо уваги.

Розглядаємо фінансово-кредитне забезпечення аграрного виробництва як відкриту соціально-економічну систему, що включає сукупність організаційних-економічних, інституціональних, нормативно-правових, технічних, інформаційних та інших елементів, які забезпечують виробничу та фінансову діяльність підприємств фінансовими ресурсами й активно впливають на стан і динаміку внутрішніх та зовнішніх економічних відносин, особливості та закономірності прояву об'єктивних економічних законів її функціонування, а також вибір механізмів та інструментів реалізації її цільових функцій. Очевидно, що без формування адекватної економічним умовам інституціональної структури ефективне функціонування такої системи залишається проблематичним.

Разом з тим, організаційно-правові трансформації агроформувань на початковому етапі ринкових реформ не мали надійної інституціональної основи, що негативно вплинуло на динаміку їх фінансової стійкості, а через неї – і на динаміку та напрями економічного розвитку. Негативними чинниками інституціонального характеру, які посилювали дестабілізуючи процеси у сфері аграрних фінансів, були недосконала інституціональна база вітчизняної фінансово-кредитної системи (відсутність спеціалізованих інститутів фінансово-кредитного забезпечення аграрного виробництва, орієнтація існуючих кредитних організацій на обслуговування окремих бізнес-груп, дискримінаційні умови доступу сільськогосподарських товаровиробників до кредитних ресурсів) та не завжди конструктивна по відношенню до підприємств галузі фінансова і грошово-кредитна політика.

Відсутність у більшості сільськогосподарських підприємств достатніх обсягів власних фінансових ресурсів актуалізує питання доступу до зовнішніх джерел їх формування. У цьому контексті традиційно розглядаються бюджетне фінансування та банківське кредитування. Обмежені ресурсні можливості державного та місцевих бюджетів, а також міжнародні зобов'язання держави щодо державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників суттєво знизили значимість бюджетного фінансування їх діяльності. Тому імперативну вагомість набуває кредитне забезпечення аграрного виробництва.

Проведений аналіз дозволяє виокремити такі основні проблеми банківського кредитування агроформувань:

- дефіцит довгострокових кредитних ресурсів, обумовлений короткостроковим характером ресурсної бази банків. Витоки цієї проблеми криються у початкових етапах економічних перетворень, а інстуціональна база – у руйнуванні інститутів акумуляції заощаджень коштів населення та їх трансформації в інвестиції;

- галузеві диспропорції у довгостроковому кредитуванні та у кредитуванні окремих груп агроформувань, пов'язані з інституціональними диспропорціями фінансово-кредитної інфраструктури, орієнтацією на обслуговування певних бізнес-груп, високим рівнем фінансових ризиків та значними трансакційними витратами;

- неадекватність в умовах доступу до кредитних ресурсів та цінова дискримінація сільськогосподарських товаровиробників. У 2014 р. для сільськогосподарських товаровиробників вартість кредитів становила 16,1 %, тоді як у середньому по економіці – на 2,5 відсоткових пункти нижче;

- відсутність дієвої системи державного регулювання та стимулювання кредитування агроформувань, пов'язана з спонтанністю інституціональних трансформацій в Україні та мінімальній участі держави у цих процесах, що зводиться до реструктуризації та еволюційної зміни успадкованих норм-інститутів, а не формування і розвитку нових.

Загальною ж інституціональною основою цих проблем є відсутність спеціалізованої фінансово-кредитної інфраструктури обслуговування аграрного виробництва в Україні. Тривалий безрезультатний процес формування такої системи – це наслідок несистемного інституціонального підходу до розробки та реалізації фінансової складової аграрної політики держави, монополізації

основних ринків, з якими пов'язане функціонування сільськогосподарських підприємств. Результатом цього є погіршення умов доступу сільськогосподарських підприємств до зовнішніх джерел формування фінансових ресурсів, та їх відтік у інші галузі економіки.

Досвід зарубіжних країн показує, що без спеціальних інститути, які здійснюють фінансове та кредитне забезпечення аграрного виробництва, ефективної його інституціональної структури та інститутів-правил, що визначають норми фінансової діяльності всіх суб'єктів, проблематично забезпечити позитивну динаміку його розвитку.

Необхідність у спеціалізації фінансово-кредитного забезпечення сільськогосподарських товаровиробників визначається рядом специфічних особливостей їх виробничої та фінансової діяльності:

– наявність значного часового лага у здійсненні витрат та надходжень від реалізації продукції;

– неможливість прискорення оборотності фінансових ресурсів та інших активів сільськогосподарських підприємств через детермінованість протяжності процесу виробництва до природно-кліматичних умов та біологічних властивостей використовуваних в цьому процесі живих організмів;

– високий рівень конкуренції на ринку сільськогосподарської продукції обмежує можливості цінового впливу на формування фінансових ресурсів;

– велика автономність функціонування суб'єктів господарювання у сільському господарстві, їх територіальна розосередженість та низький рівень антимонопольного захисту ведуть до додаткових втрат доходів у процесі реалізації продукції;

– низька еластичність попиту на продукти харчування та пропозиції сільськогосподарської продукції не дозволяє досягти динамічного зростання обсягів фінансових ресурсів за рахунок власних джерел та їх акумуляції для фінансового забезпечення розширеного відтворення.

Для успішного формування і розвитку системи фінансово-кредитного забезпечення аграрного виробництва в Україні важливе значення має створення таких інститутів, які найповніше відповідають його специфіці. Її центральною ланкою має бути спеціалізований банк. Багато фахівців віддають перевагу земельному (іпотечному) банку. Досвід нетривалого функціонування такої кредитної установи рельєфно продемонстрував існуючі інституціональні деформації та необхідність переосмислення концептуального базису її функціонування.

Перше. Необхідне розуміння, що ця інституція є лише окремим елементом системи фінансово-кредитного забезпечення аграрного виробництва та системоутворюючим атрибутом земельно-іпотечного кредитування. Тому функціонування та розвиток земельного банку слід розглядати у контексті інституціональних трансформацій всієї системи фінансово-кредитного забезпечення аграрного виробництва.

Друге. Актуальним є питання формування інфраструктури земельно-іпотечного кредитування. Специфіка іпотечного кредитування, його тісна взаємодія з оцінкою нерухомості, страхуванням та реєстрацією нерухомості,

визначає необхідність існування наступних інфраструктурних ланок: іпотечних кредитних інститутів; спеціалізованих іпотечних установ другого рівня; страхових компаній; професійних оцінювачів; ріелторських фірм; системи реєстрації обороту нерухомості, організаторів вторинного ринку іпотечних кредитів; нотаріату, паспортних служб, органів опіки та піклування, юридичних консультацій.

Третє. Існує необхідність розробки та нормативної регламентації іпотечних стандартів, як і інших стандартів у сфері кредитування сільськогосподарських товаровиробників.

Четверте. Необхідною складовою ефективного функціонування аналізованої системи є розвиток первинного та вторинного ринку іпотечних кредитів.

П'яте. Одним із конститутивних атрибутів ефективної інституціональної структури є когерентність її елементів, яка забезпечує стійкість та динамічність системи на основі формалізації та структуризації ієрархії норм і правил, створення бар'єрів для домінування окремих інститутів та ускладнення процедури їх зміни. Існуюча нормативно-правова база регулювання кредитування аграрного виробництва не відповідає економічним реаліям сьогодення і потребує удосконалення. При цьому має бути передбачена зміна основних юридичних норм у контексті забезпечення стійкості розвитку формальних правил ієрархій нижчого рівня.

УДК 657.15

Т.М. СТОРОЖУК, *к.е.н., доцент,*
професор кафедри бухгалтерського обліку,
Національний університет Джержавної податкової служби України

КРЕАТИВНІСТЬ В ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВОЮ ЗВІТНІСТЮ

Сьогодні і користувачам інформації бухгалтерського обліку і обліковим працівникам, як виконавцям, є очевидним необхідність зміни обліку. У сучасних умовах діяльності підприємств, при тотальному ускладненні процесів господарювання, виникає необхідність аналітичного підходу до аналізу функціонування підприємств. Існуюча модель обліку не відповідає вимогам часу і потребує змін або суттєвих доповнень. Кардинальна зміна – це складний, тривалий та багато вартісний процес, який не під силу сьогодні ні конкретним підприємствам, ні галузям, ні країні в цілому. Тому, на думку М.С. Пушкаря [1, с. 90], як компромісний варіант, систему обліку необхідно доповнити підсистемою креативного обліку.

Вважається, що витоки креативності як явища ідуть від початку XVIII століття, а термін «креативний облік» вперше було використано в 1968 р. у комедійному фільмі Мела Брукса «Продюсери», в якому театральний продюсер і бухгалтер намагаються обдурити своїх інвесторів через навмисний провал шоу. Тобто сам термін з'явився значно пізніше самого явища. Поняття

креативності у використання було введено представниками англо-американської бухгалтерської школи в ході розробки теорії бухгалтерського обліку в контексті агентської теорії. Для розвитку даного питання визначальною став переклад російською мовою праці австралійських вчених М.Р. Метьюса і М.Х.Б. Перери «Теорія бухгалтерського обліку» [2], в якій глава чотирнадцята має назву «Креативний облік». Питанням креативного обліку в останні п'ятнадцять років присвячували свої праці багато вчених. До зарубіжних дослідників креативного обліку слід віднести Амата О., Бретона Г., Комискі Є.Є., Малфорда Ч.В., Столови Е. Розглядаючи проблеми креативного обліку різні автори зосереджують увагу на різних аспектах даної проблеми. З проаналізованих науковців всі розглядають значення креативного обліку; О.М. Головащенко, А.В. Рабошук, А.В. Хмелевська, С.Ф. Голов, Ю.Д. Чацкіс - історію виникнення; Т.Ф. Середа, О.В.Амеліна, Я.В.Бахарєва, Ф.Ф. Бутинець, В.Б. Моссаковський, С.Ф. Голов, О.М. Головащенко, І.Н. Дмитренко, М.С. Пушкар, А.В. Рабошук, Л.Я. Тринька, А.В. Хмелевська, Ю.Д. Чацкіс, К.С. Шапошніков, С.Ф. Легенчук – сутність та місце в бухгалтерському обліку; Т.Ф. Середа, І.Н. Дмитренко – контроль креативного обліку; Г.М. Азаренкова, А.А. Буцька, С.Ф. Голов, Т.Ф. Середа, І.Н. Дмитренко, О.М. Головащенко – застосування на практиці; Л.Я. Тринька, А.В. Хмелевська, Г.М. Азаренкова і А.А. Буцька – взаємозв'язок з принципами; О.В. Амеліна, Ю.Д. Чацкіс, Г.М. Азаренкова, А.А. Буцька – взаємозв'язок з обліковою політикою підприємства; С.Ф. Голов, М.С. Пушкар, О.М. Головащенко, А.В. Рабошук, Л.Я. Тринька, А.В. Хмелевська – причини виникнення; І.Н. Дмитренко, Т.Ф. Середа, Ю.Д. Чацкіс, А.В. Рабошук, Л.Я. Тринька – етику бухгалтерів в контексті креативного обліку. Очевидно, що проблема є актуальною, важливою та потребує подальших досліджень.

Виділяють наступні причини появи креативного обліку[3, с. 375-376]: 1) розподіл функцій управління підприємством, які витікають відповідно з права власності, носіями яких є власники підприємства і права оперативного управління активами підприємства, носіями якого є менеджери фірми; 2) принципова неможливість абсолютно суворого регулювання обліку. С.Ф. Голов [4, с. 35] основною причиною виникнення і розвитку креативного обліку вважає обмеженість ресурсів, передусім фінансових. Суть першої причини очевидна: облік і звітність знаходяться під контролем адміністрації підприємства, а тому, звітуючись про результати своєї роботи перед власниками підприємства шляхом представлення звітності, наймані менеджери, безумовно, намагаються по можливості завуалювати негативні і виділити позитивні сторони майнового і фінансового стану підприємства, яким вони керують.

Що стосується другої причини, то її логіка така: безумовна однозначність в формуванні картини про майновий та фінансовий стан підприємства можлива лиш в тому випадку, якщо будуть однозначно регламентовані всі можливі операції в обліку. Оскільки подібне неможливо, то завжди залишається свобода дій в трактуванні суті операцій, застосуванні методів та способів оцінки, інших методів та процедур обліку. Інакше кажучи не можна регулювати все і вся, навіть в умовах самої суворо регламентованої та регульованої економіки. Певна

доля впливу людського фактора та професійного судження буде присутня завжди.

Автори по різному трактують поняття «креативний облік». Так, креативний облік визначають як сукупність операцій облікового характеру, які мають на меті представлення майнового та фінансового стану підприємства в бажаному або доцільному ракурсі. Прикрашення звітних даних має на меті скрити певні недоліки і показати дані фінансової звітності в бажаному ракурсі замість фактичної картини про фінансовий стан підприємства. Таке прикрашення не обов'язково знаходиться в рамках діючих нормативних документів [3, с. 375]. М.С. Пушкар [1, с. 90] під креативним обліком розуміє творчий облік, який вимагає від облікових працівників організації фактів і правил їх групування виходячи з інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження. На противагу йому, С.Ф. Голов вважає креативним обліком формальне застосування або цілеспрямований вибір методів і принципів бухгалтерського обліку для забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілям окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів [4, с. 33]. За результатами аналізу поглядів вищезазначених авторів на питання креативності обліку можна зробити висновки про відсутність єдності. Більшість з проаналізованих авторів (О.М. Головащенко, І.Н. Дмитренко, М.С. Пушкар, А.В. Рабошук, Т.Ф. Середа, Л.Я. Тринька, А.В. Хмелевська, Ю.Д. Чацкіс) зазначають, що впровадження в українську методологію креативного обліку є закономірним явищем. Креативний облік має подвійну природу і може бути трактований у позитивному та негативному прояві, тобто має позитивний і негативний вплив на функціонування підприємства та його середовище. М. Метьюс та М. Перера [2, с. 457-458] у позитивному прояві трактують як будь-який метод обліку, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам чи принципам, але забезпечує достовірне подання стану справ у компанії. У негативному прояві тлумачать як процес підгонки звітів підприємства, щоб вони подавали його діяльність у більш прийнятному і вигідному світлі в очах акціонерів, інвесторів та інших зацікавлених осіб. Правда погляди деяких інших авторів діаметрально протилежні. Так, Г.М. Азаренкова, А.А. Буцька, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, І. Чалий креативний облік бачать як суто негативне явище. «Креативний облік – загроза професії та суспільству» [4, с. 31]. З позитивної сторони представляє креативний облік М.С. Пушкар. Креативний облік з точки зору бухгалтера автор бачить як поглиблення моделі фінансового обліку в якому відкривають окремі об'єкти, а з точки зору менеджера – одне з джерел інформації, що має великий ступінь довіри, для бізнесу – дає можливість знайти рішення, спрямовані на забезпечення конкурентних переваг [1, с. 92].

При розгляді креативності обліку в багатьох публікаціях супутніми є терміни «вуалювання», «маніпулювання», «фальсифікація» та «шахрайство». В дореволюційному російському обліку подібні процедури називались вуалюванням балансу, а Д. Александер, А. Бріттон і А. Йориссен застосовують поняття «управління звітністю». Легальним способом прикрашання чи погіршення показників звітності є маніпулювання. Маніпулюванням в обліку

С.Ф. Легенчук [5, с. 98] вважає здійснення законних дій бухгалтером і керівництвом підприємства в межах механізму умовно-креативного обліку з метою коригування стану та результатів діяльності підприємства, що призводить до задоволення інтересів управлінців чи власників, однак зумовлює невідповідність господарських операцій очікуванням ринку. Деякі автори під таким маніпулюванням, що передбачає використання творчого підходу до регулювання показників фінансової звітності підприємства, та передбачає зміни структури капіталу і розміру прибутку для здійснення впливу на основні показників балансу, розуміють балансову політику. Е. Столові та Ж .Бретон [4, с. 33] розділяють маніпулювання в рамках законів та стандартів (до якого відносять і креативний облік), а маніпулювання за межами законів та стандартів називають шахрайством. Оскільки шахрайство від помилки відрізняють навмисні дії, а чітку межу між творчістю та шахрайство на практиці не завжди можна провести, то С.В. Голов визначає креативний як «своєрідний буфер між зоною помилок та відвертим шахрайством» [4, с. 33].

Характеризуючи роботу бухгалтера, досить часто використовують поняття «рутина», а це означає, що вона може бути змодельована в межах діючої законодавчо-нормативної бази. Оскільки стандарти бухгалтерського обліку передбачають наявність альтернативи і в ринкових умовах господарювання самостійність підприємства є достатньо значною, то кількість таких моделей буде досить великою. Тому формування облікової політики підприємства, як процесу вибору методів, способів, прийомів і процедур ведення обліку та складання фінансової звітності можна вважати частково творчим, а значить креативним. Це дає нам підставу стверджувати про наявність в роботі бухгалтера елементів творчості (як, до речі, в процесі будь-якої іншої діяльності коли з'являється щось якісно нове), але не підтримуємо думку Н.М. Малюги та М.С. Пушкара, про креативний облік, як окремий вид обліку. На нашу думку, якщо є потреба обліку нових об'єктів обліку за даними існуючої системи для забезпечення потреб менеджменту, то необхідно розвивати управлінський облік, а якщо є потреба у формуванні нової інформації для зовнішніх користувачів, то треба змінювати і вдосконалювати фінансовий облік та розвивати стратегічний облік. В будь-якому випадку мова може йти про застосування методів, способів, процедур, прийомів тощо лише в рамках чинної законодавчо - нормативної бази відповідно до єдиних принципів та правил ведення обліку та складання фінансової звітності. Крім того, очевидно, що проблема креативного обліку тісно пов'язана з питаннями професійної етики.

Список використаних джерел:

1. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. –Тернопіль,Карт-бланш, 2006. – 334 с.
2. Мэтьюс М.Р.Теория бухгалтерського учета: ученик / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; пер. с англ. Под. ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

3. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Финансовая отчетность. Анализ Финансовой отчетности (основы балансоведения): учеб.пособие.-2-е изд., перераб. и доп.- М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 432 с.
4. Голов С.Ф. Креативний облік – загроза професії та суспільству / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 31-42.
5. Легенчук С.Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку / С.Ф. Легенчук //Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(14) 98. – С. 88-101.

УДК 657.37

Н.С. СТРУК, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка

ІНТЕГРОВАНА ЗВІТНІСТЬ У ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Підґрунтям для успішного розвитку ділового партнерства вітчизняних підприємств як на внутрішньому, так і на міжнародному ринках, є достовірне обліково-аналітичне забезпечення, спроможне активізувати процес прийняття ефективних управлінських рішень. Тривалий період часу фінансова звітність сприймалася як єдине, офіційно визнане джерело інформації, для користувача, про фінансовий стан потенційного партнера на ринку. Проте сучасні політично-правові та соціально-економічні процеси, які безпосередньо впливають на діяльність суб'єктів господарювання, зумовили потребу у трансформації звітності у більш ширшу, структуровану не лише за фінансовими, а й не фінансовими показниками, – задля демонстрації стійкого розвитку та високої соціальної відповідальності перед діловими партнерами. Такий підхід спостерігаємо під час формування інтегрованої звітності, яка поки ще не отримала належного розповсюдження, а тому існує брак досвіду стосовно її формування. Актуальність дослідження інтегрованої звітності зумовлена також відсутністю єдиного бачення у науковців та практиків її змісту, складу та структури.

Належне з'ясування умов історичного становлення й розвитку концепції інтегрованої звітності, враховуючи досвід застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), спроможне забезпечити комплексний підхід до висвітлення фінансових та нефінансових показників діяльності підприємства у їх тісному взаємозв'язку. Проблематикою формування інтегрованої звітності та окремих її складових займаються вітчизняні та зарубіжні дослідники, зокрема Н.О. Лоханова аргументовано доводить, що інтегрована звітність, це продукт цілісної обліково-аналітичної системи [1, с. 55]. Інші автори: окреслюють вимоги до змісту та структури інтегрованої звітності [2], розкривають принципи її складання [3, с. 22], з'ясовують особливості її застосування [4, с. 34], розробляють послідовність процедур її формування для оцінки розвитку бізнесу [5, с. 35]. Цікавою є концептуально-

інституційна модель обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком підприємства, запропонована Т.В. Шимоханською [6, с. 34]. Попри належну увагу науковців до означених проблем, багато теоретико-прикладних аспектів формування й використання інтегрованої звітності залишаються не дослідженими.

Інтегрована звітність є не лише адекватним джерелом для фінансового аналізу, але й надає інформацію про вплив підприємства на суспільство, економіку та навколишнє середовище. Серед проблем, з якими зустрічається будь-яке підприємство, зацікавлене у такому звіті, є вибір підходу, в основі якого лежав змістовний набір показників. Причому обсяг інформації має бути таким, щоб поряд із демонстрацією стратегії розвитку підприємства не висвітлювалася б інформація конфіденційного характеру. Компанії можуть використовувати при підготовці інтегрованої звітності керівництва і рекомендації, керуючись власною оцінкою доцільності такого використання. Сьогодні компанії найчастіше використовують: керівні настанови зі звітності у сфері сталого розвитку, розроблене Глобальною ініціативою зі звітності (GRI); Глобальний договір (*Global Compact*) – стандарт ведення бізнесу, який визначає загальні базові принципи у сфері прав людини, умов праці, охорони навколишнього середовища і протидії корупції; стандарт «Account Ability 1000» (AA 1000); ISO 26000 «Керівництво зі соціальної відповідальності».

Відомою також є модель інтегрованої звітності, підготовлена Міжнародним комітетом з інтегрованої звітності, в основі якої лежать п'ять основних принципів і шість змістовних елементів. До основних принципів відносяться [7]: 1) стратегічна спрямованість – інтегральний звіт повинен бути поглядом на стратегію суб'єкта господарювання; 2) пов'язаність інформації – інтегральний звіт повинен відображати взаємозв'язок і взаємозалежність між компонентами, які мають суттєве значення для здатності підприємства створювати вартість із часом; 3) орієнтація на майбутнє – інтегрований звіт представляє очікування керівництва на майбутнє, а також інші відомості, які дозволять користувачам звіту зрозуміти й оцінити перспективи підприємства і невизначеність, з якими воно може зустрітися; 4) реагування і залучення зацікавлених сторін – в інтегрованій звітності повинен подаватися погляд на якість відносин підприємств зі зацікавленими сторонами, а також те, в якій мірі підприємство розуміє та бере їх до уваги; 5) стисліть, надійність і суттєвість – в інтегрованому звіті повинна подаватися достовірна інформація в такому обсязі, який може мати вплив на оцінку здатності підприємства створювати вартість в коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі. До змістових елементів віднесено огляд організаційної структури і бізнес-моделі, середовище, в якому працює компанія, стратегічні цілі та стратегія їх досягнення, корпоративне управління і система винагород, виробничі показники, прогноз на майбутнє.

Основним джерелом для складання інтегрованої звітності можна вважати керівні настанови зі звітності у сфері сталого розвитку(GRI), це документ, що передбачає детально розроблений підхід до формування звітності, яка відображає економічну, екологічну і соціальну результативність бізнесу. Причому виділення трьох окремих аспектів є умовним – при підготовці звіту

вони повинні розглядатися у взаємозв'язку. На сьогодні використовуються керівні настанови у версії GRI 4, прийняті у травні 2013 р. [8]. Вже 61 компанія підготувала звіти за стандартом G4, лідерами у цьому процесі є європейські компанії. За результатами дослідження фінської організації FIBS, які відображають останні тенденції у сфері соціальної відповідальності та сталого розвитку, було опитано близько 200 респондентів, 41 % з яких – генеральні директори [8]. Експертами FIBS з'ясовано, що: 71 % компаній вважають корпоративну соціальну відповідальність (КСВ) дуже важливою для бізнесу; 46 % сприймають КСВ як відправну точку для бізнесу; 42 % погоджуються, що КСВ допомогла зекономити, а для 40 % – збільшити обсяг продажу; 20 % вважають, що КСВ значно впливає на суспільство; 63 % рад директорів компаній мають принаймні 1 члена, який відповідає за КСВ, але менше половини мають менеджера з КСВ, який планує і реалізує КСВ; збільшилася кількість компаній, які користуються міжнародними стандартами - третина компаній реалізують ICO 26000, 44 % – готують звіти по GRI; все більша кількість управлінців у 2014 році, порівняно з 2013 роком, вірять, що інвестиції у КСВ мають перспективи росту у найближчі 5 років.

Після того, як Міжнародний комітет з інтегрованої звітності (IIRC) опублікував «Міжнародні основи інтегрованої звітності»:

- В Індії: конфедерація промисловості заснувала Лабораторію з інтегрованої звітності. Загалом, Індія доволі відповідально підходить до питань КСВ. Так, у минулому, 2014 році, був ухвалений закон, за яким 1 % від прибутку, компанія має витрачати на ініціативи з КСВ (на які саме, компанія вирішує самостійно).
- У Південній Африці, Бразилії, ЄС: почалися зміни в законодавстві.
- У США Комісія з цінних паперів і бірж заявила, що компанії не готові до інтегрованої звітності. Проте варто відзначити, що багато компаній звітують за нефінансовими показниками.

Важливо зазначити, що Міжнародна Рада з інтегрованої звітності (*International Integrated Reporting Council – IIRC*) у 2014 році випустила два концептуальні документи, які стосуються підтвердження (assurance) інтегрованої звітності [9]:

1) Підтвердження: вступ до дискусії (Assurance on: an introduction to the discussion);

2) Підтвердження: дослідження питання (Assurance on: an exploration of issues).

15 квітня 2014 року була представлена нова директива Європейської Комісії (ЄК), спрямована на зміни законодавства ЄС по звітності та схвалена Європейським парламентом. Стосовно України, то поки зміни в європейському законодавстві не мають прямого впливу на вітчизняні компанії. Директива, насамперед, вплине на компанії, які працюють на міжнародних ринках, а також, чиї материнські компанії знаходяться в Європі та підпадають під дію нового законодавчого акту. Якщо компанія присутня на одній із європейських бірж, то її ця ініціатива не стосується. Проте варто зауважити, що сьогодні існує багато біржових ініціатив, направлених на розкриття не лише фінансових, а й

нефінансових показників. Очевидно, що з прийняттям Директиви така практика поширюватиметься і українським підприємствам треба бути до цього готовими.

Тому, зважаючи на курс України на євроінтеграцію, а також глобальні тенденції до законодавчого регулювання питань КСВ, вітчизняним підприємствам для результативного ділового партнерства на міжнародному ринку доцільно: розробити власний підхід і почати готувати інтегровану звітність; підприємствам, які вже готують таку звітність, ввести додаткові індикатори для визначених ЄК питань стосовно розкриття окремих показників; якщо підприємство є підрозділом великої міжнародної компанії, то процес звітності треба починати відповідно до індикаторів, за якими звітує материнська компанія.

Список використаних джерел:

1. Лоханова Н.О. Інтегрована звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи / Н.О. Лоханова // Вісник соціально- економічних досліджень. – 2012. – Випуск 4(47). – С. 50-56.
2. Ложников И.Н. Важнейшие тенденции развития бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / И.Н. Ложников // Вестник бух- галтера московского региона. – 2011. – № 1. – Режим доступу: http://www.ipbmr.ru/?page=vestnik_2011_1_lozhnikov2.
3. Сорокина Е.В. Принципы формирования отчетных показате- лей в области устойчивого развития / Е.В. Сорокина // Извес- тия ИГЭА. – 2012. – № 3(83). – С. 19-25.
4. Лаговская Е.А. Интегрированная модель отчетности: преиму- щества и недостатки применения / Е.А. Лаговская // Вестник Брестского государственного технического университета. – 2012. – № 3. – С. 33-36.
5. Сидорова М.И. Развитие моделей бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий: автореф. дис. на стиск. уч. степени докт. экон. наук: спец.08.00.12«Бухгалтерский учет, статистика» / М.И. Сидорова. – Москва, 2013. – 44 с.
6. Шимоханская Т.В. Совершенствование методологи учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития организаций: автореф.дис.на стиск.уч.степени доктора экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Т.В. Шимоханская. – Москва, 2011. – 51 с.
7. Давидюк Т.В. Социальная отчетность в Украине как инструмент управления человеческим капиталом / Т.В. Давидюк // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(21). – С. 96-101.
8. КСВ сніданок «Звітність з КСВ: нова директива ЄС. Інтегрована звітність та GRI G4 рік потому» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://csr-ukraine.org/article.
9. Інтегрована звітність: підтвердження [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.gaap.in.ua/archives/3097.

УДК 657:421.3

Л.А. СУЛІМЕНКО, *к.е.н., професор,*
професор кафедри бухгалтерського обліку,
Житомирський національний агроекологічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УМОВАХ АДАПТАЦІЇ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Для забезпечення формування більш прозорої й достовірної фінансової звітності, яка б збільшила рівень довіри до неї з боку вітчизняних й зарубіжних користувачів важливе значення має адаптація бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів. З цією метою Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» доповнено окремою статтею 12-1 «Застосування міжнародних стандартів», де зазначено, що для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать цьому Закону та офіційно оприлюднені на веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. Даним Законом також передбачено перелік підприємств та установ, що складають в обов'язковому порядку фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами. Інші підприємства можуть самостійно визначати доцільність застосування міжнародних стандартів [2].

Відповідні доповнення були внесені і до Податкового кодексу України (п. 44.2), де зазначено, що платники податку, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, ведуть облік доходів і витрат та визначають об'єкт оподаткування з податку на прибуток за такими стандартами з урахуванням положень цього Кодексу [5].

Разом з тим, інтеграція України в Європейський Союз передбачає використання вітчизняними підприємствами міжнародних стандартів фінансової звітності, що зумовлює необхідність детального вивчення порядку формування облікової політики підприємства за Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Згідно з МСБО 8, облікова політика — це конкретні принципи, домовленості, правила та процедури, прийняті управлінським персоналом підприємства при складанні та поданні фінансових звітів. При розробці облікової політики слід дотримуватись вимог того, щоб фінансова звітність підприємств відповідала всім вимогам кожного МСФЗ/МСБО та установкам Постійного комітету з інтерпретації фінансової звітності. Щодо цього в МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки» визначає МСФЗ як стандарти та тлумачення, прийняті Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), які охоплюють:

а) Міжнародні стандарти фінансової звітності;

б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;

в) Тлумачення, розроблені комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності (КТМФЗ) або колишнім постійним комітетом з тлумачень (ПКТ) [4].

Перш, ніж формувати облікову політику підприємства, керівництву підприємства слід обрати стратегію впровадження МСФЗ. На практиці існує два основних підходи до вирішення цього питання:

– трансформація бухгалтерської звітності (звітність, складена за національними стандартами, у кінці періоду коригується відповідно до вимог МСФЗ);

– конверсія (ведення обліку паралельно за національними та міжнародними стандартами).

Міжнародні стандарти не регламентують структуру розпорядчого документа про облікову політику, тому при його складанні необхідно більшою мірою керуватись методичними рекомендаціями щодо формування облікової політики за національними стандартами.

На думку І.В. Жолнера [1], наказ про облікову політику за міжнародними стандартами, може містити такі розділи: нормативи та методичні принципи бухгалтерського обліку; техніка бухгалтерського обліку; організація бухгалтерського обліку. На нашу думку, розпорядчий документ про облікову політику, складений відповідно до вимог МСФЗ, має відображати такі розділи: загальні положення; організаційно-технічний розділ; методичний розділ.

У розділі «Загальні положення» розпорядчого документу слід розкрити основну мету створення підприємства у відповідності до статутних документів та види його діяльності, послідовність застосування обраної облікової політики та умови можливих змін до неї (прийняття нового стандарту, інтерпретації або внесення змін до чинних, а також з метою підвищення інформативності фінансової звітності).

Організаційно-технічний розділ розкриває форми організації бухгалтерського обліку підприємства, склад і структуру бухгалтерської служби, визначення переліку посадових осіб з правом розпорядчого підпису та переліку матеріально відповідальних осіб, відображає етапи документооборот та технологію обробки облікової документації, організацію інвентаризації на підприємстві, організацію зберігання документів та ін.

В методичному розділі містяться конкретні правила та методика відображення інформації у фінансовій звітності, виходячи з базових чи альтернативних підходів, що пропонуються за міжнародними стандартами, виходячи зі специфіки господарської діяльності підприємства. Основні складові облікової політики та їх нормативно-правове забезпечення представлені на рис. 1.

Важливу методологічну роль при розробці облікової політики відіграє Концептуальна основа, оскільки визначає основоположний підхід до процесу ведення обліку та складання звітності для забезпечення інформаційних потреб користувачів. Для кращого розуміння та впровадження МСФЗ Концептуальна основа є одним з важливих нормативних документів в сфері бухгалтерського обліку, який передбачає розкриття основоположних принципів та базових положень щодо застосування стандартів відповідно до обраної облікової моделі на рівні суб'єкта господарювання. Вона розкриває практичні правила ведення

обліку та складання і подання фінансових звітів за МСФЗ, зокрема, визначає елементи, які безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану за даними балансу (активи, зобов'язання капітал), а також пов'язані з оцінкою результатів діяльності, у звіті про фінансові результати (доходи, витрати).

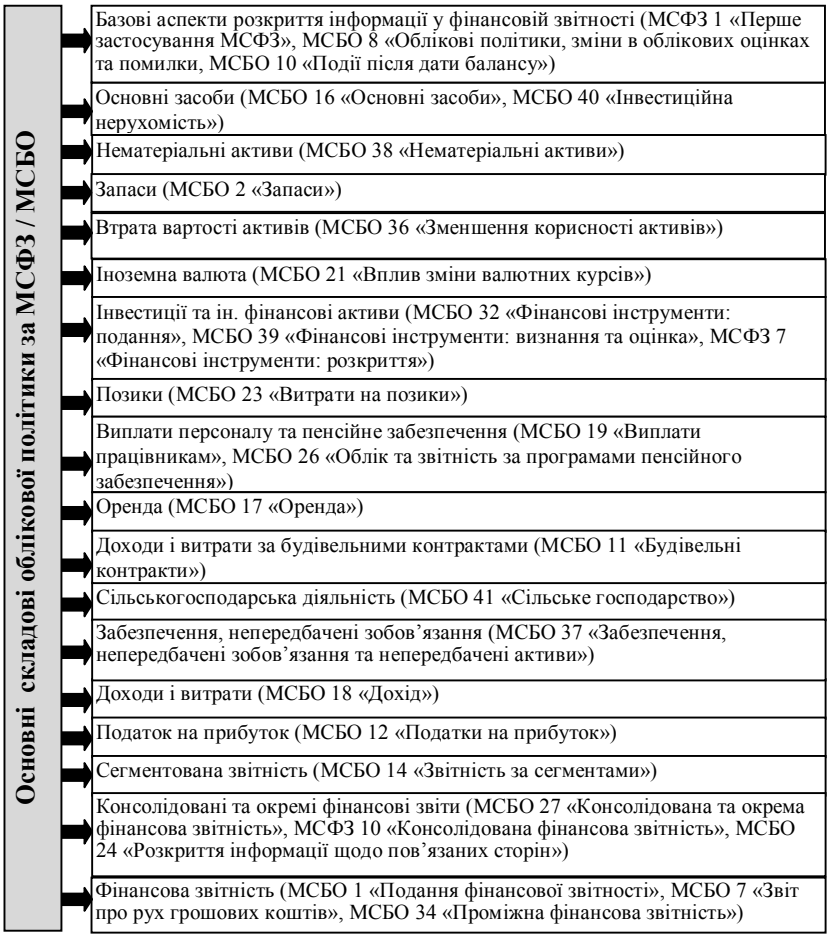


Рис. 1. **Основні складові облікової політики за МСФЗ / МСБО**

МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» приписує розкривати у примітках до фінансової звітності всі ключові моменти облікової політики, де повинні бути розкриті принципи, яких дотримується компанія, і методи, використані для втілення в практику цих

принципів (оскільки подібна інформація є істотною для визначення фінансового становища підприємства та результатів його діяльності).

Якщо зміни до облікової політики за національними стандартами можна вносити щорічно з початку звітного періоду, то облікова політика за МСФЗ є більш стабільною і може змінюватися тільки в разі прийняття нового стандарту або внесення змін до чинних, а також з метою підвищення інформативності фінансової звітності.

Отже, перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку вимагає розробки нової облікової політики підприємства у відповідності до вимог МСФЗ та МСБО.

ЇЇ перевагами є стабільна звітність, яку легко можна порівняти з минулими періодами, а також забезпечення надійної та прозорої інформації про стан підприємства, що має значний вплив на формування фінансової привабливості підприємств для інвесторів на міжнародному рівні.

Список використаних джерел:

1. Жолнер І.В. Облікова політика за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку / І.В. Жолнер // Наук. пр. Нац. ун-ту харч. технологій. – 2008. – № 26. –- С. 41-44.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.
3. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності: Навчально-довідковий посібник / [Ю.С. Цал-Цалко, Г.Г. Кірейцев, І.В. Луканьов та ін.]. – Житомир: ПП «Рута», 2011. – 707 с.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada. gov.ua/ cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17.

УДК 001.2:657+005.3

Т.А. ТАЛАХ, *к.е.н.*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

МІЖПРЕДМЕТНИЙ ЗВ'ЯЗОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ЕКОНОМІЧНИМ АНАЛІЗОМ

З огляду на прагматичний характер знань, що накопичується у сфері бухгалтерського обліку, розвиток ідей відбувалося через заперечення, повалення попередніх поглядів, у вигляді упорядкування існуючих теорій, але в новому, більш широкому фактологічному розумінні. Такий підхід до системи теоретичних знань включав ті концепції, які опинилися затребуваними завдяки їхній практичній значимості.

Розвиток нових загальнонаукових напрямів здійснив глибокий вплив на весь бухгалтерський облік. Багато в чому сприяли вдосконаленню обліку розвиток економічного аналізу, теорії інформації, кібернетики, теорії управління, використання сучасних засобів обчислювальної техніки тощо.

Історія бухгалтерії – це історія живого прояву економіки. Ставши невід'ємною частиною управління господарством, бухгалтерія перетворилася на стрункy систему, яка полегшує контроль, за збереженням цінностей, і за здійсненням процесів управління.

Бухгалтерський облік відбиває господарські операції в первинній документації, записує їх у регістрах синтетичного й аналітичного обліку й у бухгалтерській звітності. Складання балансу допомагає проаналізувати стан господарських засобів і джерел їхнього утворення, з'ясувати, чи всі резерви використані підприємством для збільшення прибутку, з'ясувати, які недоліки гальмували господарську діяльність у минулому звітному періоді.

Бухгалтерський облік був і є основним джерелом економічної інформації на підприємстві. Упровадження комерційного розрахунку і строге дотримання державної дисципліни в області оподатковування помітно підвищує значення «аналітичної діяльності» головних бухгалтерів господарських об'єднань.

Інформація бухгалтерського обліку широко використовується для характеристики економіки різних громадських організацій і галузей національної економіки, розрахунку різних показників економічної ефективності процесів відтворення матеріальних благ. Звідси випливає, що бухгалтерський облік тісно пов'язані з такими науками, як макро- і мікроекономіка. Дані бухгалтерського обліку використовують у плануванні (бюджетуванні), прогнозуванні, постійному контролі й аналізі господарсько-фінансової діяльності організації.

Існує дуже тісний зв'язок бухгалтерського обліку з економічним аналізом. Цей зв'язок, по-перше, виявляється у тому, що економічний аналіз як самостійна дисципліна у 30-х рр. XX ст. відокремився від бухгалтерського обліку. Варто нагадати, що перші наукові роботи з питань аналізу господарської діяльності видавалися під назвою «Аналіз балансу і звіту».

По-друге, бухгалтерський облік і бухгалтерська звітність є основним джерелом інформації при проведенні аналізу господарської діяльності. Використання даних бухгалтерського обліку і звітності надає аналітичним висновкам документальної обґрунтованості. Водночас за допомогою економічного аналізу повною мірою реалізується контрольна функція бухгалтерського обліку.

По-третє, економічний аналіз - важливий засіб подальшого вдосконалення бухгалтерського обліку і звітності. Це виявляється у пристосуванні останнього до вимог аналізу. Ці вимоги враховують при розробці системи показників обліку і звітності, форм звітів і первинних документів, а також під час механізації та автоматизації облікових робіт.

Економічний аналіз, використовуючи спеціальні засоби та прийоми, покликаний вивчати всю систему прийняття та реалізації управлінських рішень, виявляти причини негативних відхилень і розробляти заходи щодо

мобілізації виявлених резервів. У процесі економічного аналізу комплексно використовуються економічні показники, що дають найповнішу і достовірну характеристику діяльності організації. З іншого боку, економічний аналіз проводять в основному працівники бухгалтерії (професійними бухгалтерами - бухгалтерами-аналітиками, експертами, фінансовими менеджерами). Отже, економічний аналіз господарсько-фінансової діяльності безпосередньо пов'язані з бухгалтерським обліком.

Планування як функція управління немислима без найтіснішого зв'язку з бухгалтерським обліком та економічним аналізом. Так, планування є сукупність цілей і завдань подальшого розвитку підприємства і вибір найоптимальнішого варіанта досягнення поставлених завдань. У процесі цієї роботи як вихідної бази використовуються дані бухгалтерського обліку попередніх періодів. Дані ж бухгалтерського обліку поточного періоду використовуються для контролю над виконанням планових показників, і навіть є основою коригування планів, нормативів і прогнозів.

Інформація бухгалтерського обліку широко використовують у процесі: здійснення аналізу маркетингової діяльності; проведення робіт з проектування наукової організації праці та виробництва; здійснення економіко-математичного моделювання окремих процесів і окремих господарських результатів. На базі всіх зазначених наукових розробок та проектних робіт адміністрація організації може приймати обґрунтовані управлінські рішення за всіма рівнями і ділянками господарської діяльність економічного суб'єкта.

Тому рівень підготовки бухгалтера має бути досить високим у сфері економічного аналізу, планування, маркетингу, інформаційних технологій виконання робіт з обробки інформації, яка потрібна для організації бухгалтерської справи.

УДК 165.611:657.471.12

Н.А. ТКАЧЕНКО, *науковий співробітник,*
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТРУДОВИХ ВІДНОСИН

Професор Г.Г. Кірейцев, аналізуючи національну систему бухгалтерського обліку на основі введення нового Плану рахунків та національних облікових стандартів, які не суперечать міжнародним, дійшов висновку, що не дотримуються вимоги до побудови системи обліку і положень інституціональної та неоінституціональної економічної теорії у зв’язку з орієнтованістю економічних і господарських механізмів на положення неокласичної економічної теорії.

Розглядаючи інституціональну економічну теорію у її зв'язку з бухгалтерським обліком, найважливішим є відкриття трансакційних витрат. Категорія «капітал» стала поширюватись на людину. З'явились поняття

«людський капітал», «інтелектуальний капітал», «соціальний капітал» як сукупність норм, правил, зв'язків та організацій. Поняття соціального капіталу має дотичні «зони» з поняттям інститутів та трансакційних витрат.

Інститути – це «правила гри» в суспільстві, або створені людиною обмежувальні рамки організації взаємовідносин між людьми. Вони створюють структуру мотивації людської взаємодії – в політиці, соціальній сфері або економіці.

Інституціональний аспект бачення факторів розвитку економіки є новим для постсоціалістичних країн. Визнання інтегруючої ролі інституціональної економічної теорії щодо окремих положень неокласики свідчить про початок нового етапу її розвитку в напрямі синтезу трудової теорії вартості, маржиналізму та безпосередньо інституціоналізму – основних теоретичних течій економічної науки.

Інституціональний підхід в економічній теорії змінив погляд на витрати. Всі пов'язані з виробництвом та обміном витрати представники інституціональної економічної теорії назвали трансформаційними та трансакційними.

Трансакційні витрати обумовлені дефіцитом інформації, невизначеністю та ризиками. Це витрати, що забезпечують узгодженість та координацію дій підприємницьких формувань. Вони пов'язані з обслуговуванням використовуваних на різних рівнях управління економічних механізмів. Опортунізм поведінки окремих економічних агентів також призводить до невиправданих трансакційних витрат. В теорії трансакційних витрат доведено, що економічна координація – це суттєве доповнення до витрат сировини, капіталу та праці, це джерело величезних витрат порівняно з трансформаційними витратами.

Внаслідок переходу від персоніфікованих контрактів обміну до більш складних неперсоніфікованих, а також ускладнення всієї системи економічної координації розвиток та удосконалення механізму господарювання супроводжується зростанням сукупних трансакційних витрат.

Категорія «трансакційні витрати» є абстракцією витрат, що виникають в реальних економічних відносинах між юридичними особами з приводу постійно ускладнених алгоритмів, процедур організації виробництва та обміну, тобто - процедур трансакцій, під котрими розуміють зміни прав власності і свобод. Важливішою передумовою гармонізації таких відносин, як і раціонального управління ними, є всебічне уявлення про якісні характеристики трансакційних витрат як основу їх класифікації та знання закономірностей формування кількісних їх параметрів.

Виявлення класифікаційних ознак трансакційних витрат складатиме основу розробки методології їх обліку, аналізу та контролю як важливіших функцій управління. Враховуючи, що трансакційні витрати є центральною категорією в новій інституціональній економічній теорії, вчені продовжують досліджувати їх види і типи.

Процес формування і використання людського капіталу в інституціональному аспекті можна уявити у вигляді ланцюжка відносин, одна частина якого характеризує інститути підготовки і формування людського

капіталу, що регулюють освітні процеси, інша – інститути використання, в тому числі інститути соціально-трудових відносин та професії, які регулюють процеси розподілу і перерозподілу трудових ресурсів.

Одним із видів трансакційних витрат є витрати на оплату праці. Інститут соціально-трудових відносин - це зовнішні норми і правила, що регулюють розподіл і виконання професійних функцій у виробничому процесі. Ці норми необхідно відділяти як від безпосереднього праці як процесу взаємодії сил людини і природи, так від технічних норм праці.

Інститут соціально-трудових відносин відображає певну організацію праці – встановлений зовнішній певний порядок дій «відповідно до обставин, що впливають на продуктивність праці і загальним інституціональним середовищем економіки, в тому числі інститутом власності.

При розгляді поняття та специфіки самої праці – матеріальної основи інституту соціально-трудових відносин, констатуємо, що згідно до загальноприйнятого в науковій та навчальній літературі визначення, працею як фактором виробництв вважається фізична і інтелектуальна діяльність людини.

В індустріальному суспільстві інститут соціально-трудових відносин починає в якійсь мірі функціонувати в формально не закріпленому приватному правовому режимі, пов'язаному з тим, що праця стає вільною і урівнюються цивільні права суб'єктів цих відносин.

Інститут соціально-трудових відносин оформляється трудовим правом. Під предметом трудового права слід розуміти відносини, що виникають у зв'язку з застосуванням громадянами своєї здатності до праці, і реалізацією конституційного права на працю. Трудове право з моменту своєї появи (друга половина XIX століття) завжди належало до сфери публічного права.

Угода (трансакція) вільного найму праці і подальше регулювання виникаючих трудових відносин у виробничому процесі оформляються особливим видом зобов'язального договору, в тому числі договору купівлі-продажу або міни – трудовим договором (контрактом). Основні Положення його застосування, захисту, укладення і розірвання фіксуються в трудовому законодавстві, хоча сам трудовий договір виник задовго до поділу формального трудового права.

В доіндустріальну епоху соціально-трудові відносини визначались і регулювались в формальній і неформальній формах строковим або частіше за все безстроковим службовим договором. В наступну, індустріальну епоху ці відносини починають оформлятися особливим договором, що носять вже не тільки службовий, а й господарський характер, – трудовим договором (контрактом), опосередковуючим передачу прав власності на робочу силу у тимчасове розпорядження і користування.

В постіндустріальному суспільстві утримання взаємодії між розглянутими інститутами проявляється в еволюції трудового договору від традиційної класичної форми (типового) до більш розширюваного різновиду атипових форм. Типові договори можна трактувати як елементи тих, що відійшли в історію суспільства, а ряд атипових контрактів, що передбачають велику гнучкість в укладенні та застосуванні - як елементи нового постіндустріального суспільства.

Останні будуть являти собою синтез трудового та цивільно-правового договорів. При цьому нерівноправні відносини підпорядкування у виробничому процесі поступово будуть змінюватися на відносини узгодження інтересів суб'єктів господарства. При найвищому розвитку таких відносин зникає поділ господарських агентів на роботодавців і працівників. Розширюється нова категорія господарських суб'єктів – «вільних виробників», що займаються обміном послуг, в першу чергу своїх знань та інтелектуальних здібностей.

Типові договори найму робочої сили відносяться до класичного типу контракту, так як їм властива мала специфічність трудової діяльності, що не вимагає додаткових гарантій працівникам і роботодавцям. Зростання кількості атипових контрактів пов'язано з постійним підвищенням специфічності трудових ресурсів, що впливає на посилення стимулів мінімізувати виникаючі невизначеності в майбутньому і підвищити гарантії дотримання положень трудових договорів. Договори, що орієнтовані на ці цілі, відносяться до неокласичного або відносницького типу контрактів.

Список використаних джерел:

1. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад / Г.Г. Кирейцев. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 75 с.
2. Введение в институциональную экономику: учебное пособие / Под ред. Д.С. Львовав. – М.: Из-во «Экономика», 2005. – 639 с.

УДК 165.611:657.41

Н.В. ТЛУЧКЕВИЧ, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ АСПЕКТ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ

Інституціональний підхід розвивається в рамках економічної науки. Його вдосконалення відбувається за рахунок розвитку і появи нових міждисциплінарних зв’язків, в тому числі із сучасною теорією і методологією бухгалтерського обліку.

Проблематикою інституціоналізму останніми роками займається все більше українських науковців, серед яких В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, Г.В. Козаченко, С.Ф. Легенчук, О.М. Мороз та інші. Також, зарубіжними основоположниками інституціональної теорії є Т. Веблен, Р. Коуз, Д. Норт, Дж. Ходжсон та ін.

Значення ролі бухгалтерського обліку у сучасних умовах дозволяє визначити його як інститут із притаманними йому функціями і завданнями у вирішенні питань розвитку економіки країни. Розгляд бухгалтерського обліку як інституціональної структури дає можливість значно розширити саме поняття

бухгалтерського обліку, вимагає виявлення, конкретизації його окремих елементів з урахуванням національних традицій.

Дослідження теорії бухгалтерського обліку засвідчили, що досить часто зустрічаються окремі елементи західної методології при викладенні основ бухгалтерського обліку. Однак, як зазначив Я.В. Соколов «американська школа, що дала основні ідеї міжнародним стандартам, є провідною бухгалтерською школою світу ... але це не означає, що все, нею створене, годиться для всіх, завжди і у всіх випадках. Її потрібно вивчати, але відтворювати і копіювати треба лише те, що корисно для нас» [7]. Тому, у розробці теоретичних досліджень, слід враховувати, що у теорії обліку як і в будь-якій теорії, повинні бути враховані економічні, соціальні, інші чинники і явища.

У вітчизняній науці вперше бухгалтерські теорії класифіковано та проаналізовано їх дієздатність А.М. Галаганом. Значення облікових теорій полягає в тому, що при їх наявності рахівництво стає не ремеслом, а мистецтвом, як сукупністю прийомів, доцільність яких науково обґрунтована. Галаган називає: «Рахунковою теорією сукупність логічно правильно побудованих міркувань, які дають пояснення тим чи іншим технічним прийомам, що застосовуються на практиці рахівництва» [8, с. 13]. Галаган класифікував всі рахункові теорії на дві основні групи, а саме: 1) метафізичні рахункові теорії; 2) позитивістські рахункові теорії. До складу метафізичних рахункових теорій було віднесено різного роду юридичні або персоналістичні теорії. До складу позитивних теорій - такі, які в своїй побудові виходять із сутності діяльності господарства і об'єктів цієї діяльності /теорія двох рядів рахунків, вчення Беста, теорії Жермані і Дюмарше, мінова, балансова, математична та інші. До філософських рахункових теорій, відносяться вчення Л. Гомберга та Д. Чербоні [1 , с. 142].

Провівши аналіз існуючих розробок щодо теорії облікової науки, С.Ф. Легенчук виділив наступні підходи: теорія «багатоцільового обліку» (С.Ф. Голов); концепція «стратегічного еккаунтингу» (С.М. Деньга, Ю.А. Верига); «інституційна теорія обліку» (В.М. Жук); «подвійна інформаційна динаміка» (Н.М. Малюга); концепція «управлінського обліку» (Л.В. Нападовська); «інформологія» (М.С. Пушкар); «бухгалтерський облік з метою стратегічного управління» (А.В. Шайкан) [5, с. 88].

Отже, бухгалтерський облік був і залишається основою цієї глобальної і постійно міняючою своє «обличчя» широкою системою управлінських знань. Успішний розвиток теорії бухгалтерського обліку в Україні характеризується своєрідністю, що значною мірою зумовлено закономірностями в обліку. Еволюція теоретичних методів вивчення бухгалтерського обліку безпосередньо визначається умовами, в яких накопичуються наукові знання. Тобто, сучасний бухгалтерський облік (теоретичні і практичні основи) як наука формується, перш за все, з врахуванням розвитку інституційного середовища.

Вперше питання впливу на сучасну теорію і практику бухгалтерського обліку економічні теорії, зокрема і інституціональної теорії висвітлено в науковій доповіді професора Г.Г. Кірейцева «Глобализация экономики и

унификация методологии бухгалтерського учета» [3]. Надалі ця проблематика розвивалася в дослідженнях В.М. Жука.

Термін «інституційна економіка» ввів В. Гамільтон, використавши його на зборах американської економічної асоціації у 1918 році. Він визначив інститут як розповсюджений спосіб мислення або дій, що втілений у звичках груп та звичаях людей. В. Гамільтон вважав, що інститути фіксують процедури, що затвердилися, відображають загальну згоду, домовленість, що склалася в суспільстві [2, с. 31].

Але за час, що минув, інституціоналізм розвивався, що призвело до появи низки теорій та концепцій, які можуть знайти застосування в управлінні сучасними українськими підприємствами.

Відправною точкою виникнення «нового» інституціоналізму вважається стаття нобелевського лауреата Р. Коуза «Природа фірми» (1937 р.), де надано пояснення існування таких протилежних ринку ієрархічних структур, як фірми (організаційні об'єднання) [10]. Інститути у неоінституціоналізмі розуміються як «правила гри» та система заходів, що забезпечує їх виконання. Вони спрямовують людську взаємодію в певне річище [5].

Науковці, що вивчають вплив інституціональної теорії на розвиток облікових систем, відзначають, що «на розвиток бухгалтерського обліку впливають різні суспільні інститути (звичаї, традиції, сукупність соціальних норм і культурних зразків, що визначають стійкі норми соціальної поведінки тощо). Інституціоналізм активно використовуючи ідеї й дані інших наук (психології, соціології), може сприяти більш глибокому аналізу інституту бухгалтерського обліку, тому що останній не може розглядатися як щось один раз встановлене, постійно випробовуючи на собі вплив інституційного й культурного середовища, у якому він перебуває» [9, с. 62-63].

Важливість інституційного аспекту бачення розвитку економіки узагальнив вітчизняний науковець Г.Г. Кірейцев, зазначивши, що він є«новим для постсоціалістичних країн, а тому всебічний підхід до тлумачення категорії «інститут» становить важливу передумову науково обґрунтованого визначення шляхів подальшої ефективної, орієнтованої на формування демократичного суспільства ринкової трансформації» [3, с. 29].

Особливо важливим питанням бухгалтерського обліку в контексті інституціональної теорії є адаптування напрацювань з облікових концепцій до реалій національного інституційного середовища. Гідність інституціональних теорій в тому, що вони дозволяють ввести стандартний бухгалтерський облік у більш складний соціально-культурний контекст і проаналізувати глибинні, змістовні механізми його розвитку на перспективу.

Крім того, тенденції розвитку й удосконалення бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язані і з його нормативним регулюванням, а саме поєднанням нормативних розпоряджень з професійними рекомендаціями. Так, В.М. Пархоменко відмітив, що у вітчизняному бухгалтерському обліку також визнана та задекларована необхідність інституційної перебудови системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності, в якій держава відіграє

провідну роль за активної участі професійних громадських бухгалтерських організацій [6, с. 15].

Отже, облікові теорії і їх різноманіття є основою розвитку бухгалтерського обліку як науки. При цьому, сучасні вимоги до обліково-аналітичного забезпечення системи управління зумовлюють вивчення і формування інституціонального забезпечення облікової науки. Тому, різноманіття теорій бухгалтерського обліку сприяє оновленню його концепцій в міру формування інституціонального середовища.

Цілісність формування нової концепції бухгалтерського обліку у взаємозв'язку з інституціональною теорією повинна враховувати як нові об'єкти, так і нову якість існуючих раніше об'єктів, а також безліч ідей, теорій та парадигм, висунутих вченими різних наук у різні тимчасові періоди. На кожному новому етапі економічних перетворень облікова наука черпає з реальної облікової практики нові завдання, науково узагальнює їх і дає можливість уявити перспективу її розвитку, а інституціональна концепція – це свого роду відповідь на поставлені запитання.

Однак, для ефективного існування інституту бухгалтерського обліку необхідно уточнити концепцію бухгалтерського обліку, яка жодним чином, не може бути зведена до обліку як такого. Необхідний пошук шляхів методологічного обгрунтування інституційних перетворень бухгалтерського обліку, створення його високоефективних інституціоналізованих форм. При цьому необхідні певні зусилля і час для розробки теорії, науково-практичних рекомендацій по розвитку інституційного середовища, що базується на теорії обліку.

Список використаних джерел:

1. Жук В.М. Наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку (на засадах ідеї сталого розвитку) / В.М. Жук // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – Кам'янець-Подільський: ПДАТУ. – 2009. – Вип. 17, том 2. – С.139-146.
2. Институциональная экономика: [учеб. пособие] / Под общ. ред. А. Олейника. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 704 с.
3. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерського учета / Г.Г. Кирейцев. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.
4. Кірейцев Г.Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтер-ського обліку в Україні / Г.Г. Кірейцев // Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки. – 2003. – № 2(24). – С. 103-108.
5. Ленегчук С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Фейерабенда: PRO ET CONTRA / С.Ф. Легенчук // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2012.-№2 (3). – С. 88-91.
6. Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Інститут аграрної економіки. – К., 2002. – 19 с.

7. Соколов Я.В. Сила и слабость бухгалтерии США / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 2. – С. 80.
8. Счетные теории А.М.Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова / Житомир: ЖГТУ, 2007. – 84 с.
9. Чайковская Л.А. Теория и методология бухгалтерского учета: институциональний подход / Л.А. Чайковская // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 12. – С. 61-68.
10. Coase R.N. The nature of the firm // Economics. – 1937. – V.4. No 5.

УДК 336.132:657.1

Н.В. ТРУСОВА, *к.е.н., докторант*
кафедри економічної теорії та економіки сільського господарства,
Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет

ОЦІНКА ПОТРЕБИ ПІДПРИЄМСТВА У ФІНАНСУВАННІ ВИТРАТ НА ІНВЕСТИЦІЙНУ НЕРУХОМІСТЬ З ЕЛЕМЕНТАМИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Одним із пріоритетних завдань національної системи бухгалтерського обліку є приведення вітчизняних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки та Міжнародних стандартів фінансової звітності. Прийняті в 2007 р. та введені в дію з 2008 р. П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» є досить близьким за своїм змістовним наповненням із МСФЗ 40 «Інвестиційна нерухомість», прийнятим у 2000 р., що підтверджує тенденцію гармонізації стандартів на міжнародному рівні.

Поглиблення міжнародної інтеграції та уніфікації в області бухгалтерського обліку є характерним і для ЄС – Польщі [4]. В 2004 р. прийняті зміни до Закону «Про бухгалтерський облік», якими передбачено узгодження положень щодо первісної оцінки (доповнено положеннями про первісну оцінку об'єкта за витратами на виробництво) та оцінки на дату балансу (доповнено положення оцінки об'єкта за собівартістю з урахуванням не лише відрахувань з приводу тривалої втрати вартості, але й амортизаційних відрахувань; виключено положення балансової оцінки об'єкта за ціною придбання, переоціненої до ринкової вартості) інвестиційної нерухомості з МСФЗ 40 «Інвестиційна нерухомість».

За МСФЗ 40 «Інвестиційна нерухомість» передбачено розмежування нерухомості, зайнятої власником, яка використовується в господарських цілях (операційна нерухомість) та нерухомість, яка утримується з метою отримання орендної плати та / або збільшення капіталу (інвестиційна нерухомість).

Інвестиційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності [1].

Операційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях [1].

Підприємство на дату балансу відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визнаються відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Обраний підхід застосовується до оцінки всіх подібних об'єктів інвестиційної нерухомості. Зрозуміло, що коли підприємство вибере метод оцінки за справедливою вартістю, то потрібно визначити цю справедливу вартість на дату балансу. Але визначення справедливої вартості стосується і тих об'єктів, які оцінюються за первісною вартістю. Не випадково в П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» цей метод оцінки називається так розгорнуто: за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, які визначено відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» (рис. 1).

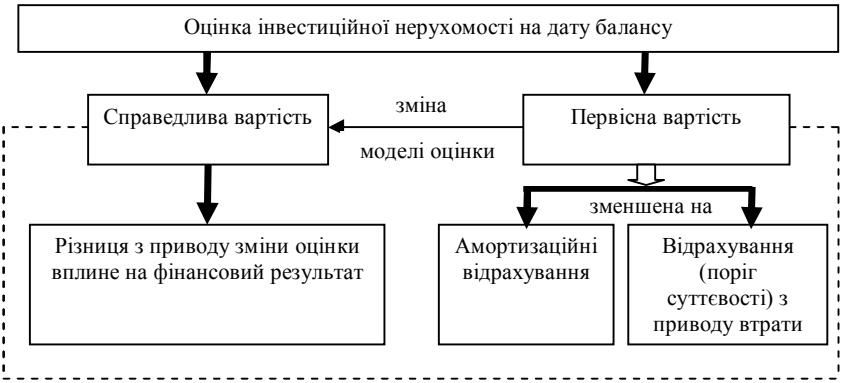


Рис. 1. **Оцінка інвестиційної нерухомості відповідно П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» та П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»**

Таким чином, якщо підприємство обере метод оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, все одно справедливу вартість об'єкта на дату балансу визначити теж потрібно. Правильність такого висновку підтверджується фактом: при виборі методу оцінки об'єкта інвестиційної нерухомості за первісною вартістю у примітках до фінансової звітності необхідно вказати і справедливу вартість інвестиційної нерухомості (п. 36.5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»).

Важливість даного питання, обумовлена потребою у фінансуванні витрат на об'єкти інвестиційної нерухомості під час переоцінки. Згідно з вітчизняним законодавством переоцінка основних засобів - це доведення залишкової вартості

основних засобів до справедливої. А в більшості випадків, як свідчить практика, справедлива вартість основних засобів - це ринкова вартість. У свою чергу, справедлива вартість – це сума, за якою можуть бути здійснені продаж активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [3]. Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на кінець року. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на певний період здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Відповідно до вимог Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів підприємство самостійно встановлює поріг суттєвості для проведення переоцінки. Порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися величина, що дорівнює 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості [2].

З метою максимального наближення активів, на які нараховується знос до реальної вартості, механізм переоцінки повинен бути таким, щоб стимулювати підприємства оцінювати об'єкти за ринковою вартістю, тобто важливо створити умови, щоб підприємствам було вигідно та зручно приводити вартість своїх активів до ринкової.

Одним з таких механізмів є, як ми вважаємо, необхідність на законодавчому рівні надати право підприємствам самостійно вирішувати, яким чином проводити оцінку або власними силами, чи за допомогою професійних оцінників. Так як послуги останніх коштують чималі суми, що для малих та середніх підприємств це буде обтяжливим. Цілком зрозуміло, що це потребуватиме розробки методичних рекомендації вищезгаданих питань, але зробить цей процес більш доступним.

Обгрунтовану оцінку потреби підприємства у фінансуванні витрат для переоцінку інвестиційної нерухомості забезпечує достовірність інформації про вартість даного специфічного об’єкта основних засобів. Це, в свою чергу, сприяє прийняттю оптимальних управлінських рішень щодо її використання і сприяє оптимізації орендних платежів, які плануються до отримання.

Проблем з переоцінкою інвестиційної нерухомості підприємств можна уникнути за умов відображення тенденції структурних змін зовнішніх та внутрішніх джерел фінансування та проведенні оцінки формування витрат у найкоротший термін. Переоцінка нерухомості, оціненої за справедливою вартістю, впливає на потреби у фінансуванні інших операційних витрат. Обрана модель переоцінки інвестиційної нерухомості, які оцінюється за залишковою вартістю, впливає лише на потреби у фінансуванні попередніх витрат від зменшення (відновлення) корисності, із використанням методів нарахування амортизації.

Отже, нормативно-правова база оцінювання потреби у фінансуванні витрат на інвестиційну нерухомість потребує вдосконалення. У зв’язку з цим, пропонується розробити методичні рекомендацій, що забезпечать удосконалення та уніфікацію інформаційного забезпечення відображення

інвестиційної нерухомості як специфічного об'єкта основних засобів. При оцінюванні інвестиційної нерухомості підприємств, які планують результати господарської діяльності за міжнародними стандартами, рекомендовано використовувати оцінку за справедливою вартістю, що забезпечить зростання рівня довіри інвесторів, кредиторів, учасників фондового ринку до суб'єктів господарювання і сприятиме залученню іноземних інвестицій. Для інших суб'єктів господарювання прийнятним є використання оцінки за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, оскільки ринок нерухомості України характеризується рядом обмежень, що не дозволяє визначити достовірну справедливу вартість інвестиційної нерухомості.

Список використаних джерел:

1. Єфременко О.В. Деякі питання обліку основних засобів / О.В. Єфременко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/16_NPRT_2009/Economics/47688.doc.htm.
2. Войнаренко М.П. Концепція облікової оцінки інвестиційної нерухомості // М.П. Войнаренко, Л.В. Скоробагата [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_22_2/articles/Finansi/2_Voynarenko.pdf.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 08.02.2014 р. № 48 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00.
4. Dietricha J.R., Harrisb M.S. and MullerIII K.A. The reliability of investment property fair value estimates / J. Richard Dietricha, Mary S. Harrisb and Karl A. MullerIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sciencedirect.com.

УДК 658.155:334.012.64

Ю.М. ТЮТЮННИК, *к.е.н.,*
професор кафедри економічної теорії та економічних досліджень,
Полтавська державна аграрна академія

С.В. ТЮТЮННИК, *к.е.н.,*
доцент кафедри організації обліку та аудиту,
Полтавська державна аграрна академія

АНАЛІЗ ФАКТОРІВ ФОРМУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Необхідність забезпечення стійкого фінансово-економічного стану підприємств малого бізнесу вимагають створення зрозумілих методик аналітичних оцінок, практична реалізація яких створить умови для прийняття ефективних і своєчасних управлінських рішень. У Полтавській області в 2013 р. частка малих підприємств у загальній кількості підприємств становила 94,0 %,

загальній кількості зайнятих працівників – 23,4 %, загальному обсязі реалізації продукції (товарів, послуг) – 14,7 %. У галузях сільського, лісового та рибного господарства аналогічні структурні показники становили відповідно 91,6, 21,9 і 18,2 % [3, с. 198-204].

Відповідно до П(С)БО 25 суб'єкти малого підприємництва складають Фінансовий звіт (Спрощений фінансовий звіт), що включає Баланс (форми № 1-м або 1-мс) і Звіт про фінансові результати (форми № 2-м або 2-мс) [2]. Незважаючи на скорочений перелік статей цих форм, їх аналітичні можливості щодо розроблення методик оцінювання фінансового стану малих підприємств досить широкі. Актуальність вирішення цих питань посилюється в умовах переходу суб'єктів малого підприємництва з 2014 р. на складання фінансових звітів з урахуванням вимог НП(С)БО 1 [1].

Призначення форми № 2-м «Звіт про фінансові результати» полягає передусім у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду (табл. 1).

Таблиця 1

Формування показників фінансових результатів суб'єкта малого підприємництва

№ з/п	Показник	Рядок форми № 2-м	Умовне позначення
1.	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	ЧД
2.	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	С
3.	Валовий: прибуток (збиток)	п.1–п.2	ВП
4.	Інші операційні доходи	2120	ІОД
5.	Інші операційні витрати	2180	ІОВ
6.	Операційний дохід	п.1+п.4	ОД
7.	Операційні витрати	п.2+п.5	ОВ
8.	Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)	п.6–п.7	ФРОД
9.	Інші доходи	2240	ІД
10.	Інші витрати	2270	ІВ
11.	Фінансовий результат від інших видів діяльності: прибуток (збиток)	п.9–п.10	ФРІД
12.	Фінансовий результат до оподаткування	2290	ФРДО
13.	Податок на прибуток	2300	ПП
14.	Чистий прибуток (збиток)	2350	ЧП

У табл. 1 показники 1-3 характеризують основну операційну діяльність, 4-5 – іншу операційну діяльність, 1-8 – операційну діяльність, 9-11 – інші види діяльності (фінансову та інвестиційну), 1-12 – господарську діяльність до оподаткування, 13-14 – господарську діяльність після оподаткування.

Отже, алгоритм розрахунку чистого фінансового результату суб'єкта

малого підприємництва включає таку послідовність:

1) визначення валового прибутку (збитку);

2) розрахунок фінансового результату (прибутку або збитку) від операційної діяльності;

3) визначення фінансового результату (прибутку або збитку) до оподаткування;

4) розрахунок чистого прибутку (збитку) звітного періоду.

У процесі аналізу оцінюються рівень і динаміка показників фінансових результатів; порівнюються темпи зростання прибутку в розрізі окремих складових, встановлюється їхній вплив на загальну зміну суми прибутку (горизонтальний аналіз); досліджується структура прибутку (вертикальний аналіз) тощо.

В аналізі структури фінансових результатів доцільно розраховувати такі показники – частка (у відсотках):

- валового прибутку в чистому доході від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- валового прибутку в прибутку від операційної діяльності;
- валового прибутку в прибутку до оподаткування;
- прибутку від операційної діяльності в прибутку до оподаткування;
- чистого прибутку в чистому доході від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистого прибутку в прибутку до оподаткування та ін.

Для визначення впливу різноманітних чинників на зміну результативних показників в економічному аналізі використовуються методики факторного аналізу, зокрема шляхом моделювання детермінованих факторних систем. При цьому можуть будуватися адитивні, мультиплікативні, кратні або змішані (комбіновані) факторні моделі.

Фактори формування показників фінансових результатів суб'єктів малого підприємництва пропонується аналізувати за інформацією табл. 1 із використанням адитивних факторних моделей.

1) Модель факторного аналізу валового прибутку (збитку):

$$ВП = ЧД – С \quad (1)$$

2) Моделі факторного аналізу фінансового результату (прибутку, збитку) від операційної діяльності:

- перший варіант:

$$ФРОД = ВП + ІОД – ІОВ \quad (2)$$

- другий варіант:

$$ФРОД = ОД – ОВ = ЧД + ІОД – С – ІОВ \quad (3)$$

3) Модель факторного аналізу фінансового результату до оподаткування:

$$ФРДО = ФРОД + ФРІД = (ОД – ОВ) + (ІД – ІВ) \quad (4)$$

4) Моделі факторного аналізу чистого прибутку (збитку):

- перший варіант:

$$ЧП = ФРДО – ПП \quad (5)$$

- другий варіант:

$$ЧП = ФРОД + ФРІД – ПП = (ОД – ОВ) + (ІД – ІВ) – ПП \quad (6)$$

Абсолютна зміна факторних показників (табл. 1) водночас є результатом їх впливу на зміну результативного показника фінансових результатів з урахуванням характеру впливу відповідного фактора. Наприклад, для моделі (1) зі збільшенням чистого доходу від реалізації продукції (у формулі зі знаком «плюс») зростає валовий прибуток, натомість збільшення собівартості реалізованої продукції (у формулі зі знаком «мінус») зменшує валовий прибуток.

Факторами зростання прибутку (для збиткових підприємств – зменшення збитку) від операційної діяльності є:

а) для моделі (2):

- збільшення валового прибутку та інших операційних доходів (прямий вплив);
- зменшення інших операційних витрат (зворотній вплив);

б) для моделі (3):

- збільшення операційного доходу, у тому числі чистого доходу від реалізації продукції та інших операційних доходів (прямий вплив);
- зменшення операційних витрат, у тому числі собівартості реалізованої продукції та інших операційних витрат (зворотній вплив).

Факторами зростання фінансового результату до оподаткування (модель 4) є:

- збільшення фінансового результату від операційної діяльності, у тому числі збільшення операційного доходу (прямий вплив) і зменшення операційних витрат (зворотній вплив);
- збільшення фінансового результату від інших видів діяльності, у тому числі збільшення інших доходів (прямий вплив) і зменшення інших витрат (зворотній вплив).

Факторами зростання чистого прибутку (для збиткових підприємств – зменшення чистого збитку) є:

а) для моделі (5):

- збільшення фінансового результату до оподаткування (прямий вплив);
- зменшення податку на прибуток (зворотній вплив);

б) для моделі (6):

- збільшення фінансового результату від операційної діяльності, у тому числі збільшення операційного доходу (прямий вплив) і зменшення операційних витрат (зворотній вплив);
- збільшення фінансового результату від інших видів діяльності, у тому числі збільшення інших доходів (прямий вплив) і зменшення інших витрат (зворотній вплив);
- зменшення податку на прибуток (зворотній вплив).

Отже, результати аналізу факторів формування показників форми № 2-м (мс) «Звіт про фінансові результати» Фінансового звіту (Спрощеного фінансового звіту) суб'єкта малого підприємництва дають змогу оцінити прибутковість різних видів діяльності, становлять необхідну інформаційну базу для розроблення товарної політики, пошуку резервів зниження собівартості продукції та в цілому коригування ринкової стратегії підприємства.

Список використаних джерел:
1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, із змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2011 р. № 25) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua.
3. Статистичний щорічник Полтавської області за 2013 рік / Головне управління статистики у Полтавській області. – Полтава, 2014. – 386 с.

УДК 657.15

А.В. ФЕДОРКЕВИЧ, *к.э.н., доцент,*
доцент кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в АПК и транспорте,
Белорусский государственный экономический университет,
г. Минск, Республика Беларусь

СПОСОБЫ ОЦЕНКИ И ПЕРЕОЦЕНКИ СТАТЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА В УСЛОВИЯХ ИНФЛЯЦИИ С УЧЕТОМ МЕЖДУНАРОДНОГО ОПЫТА

Одним из важнейших элементов методологии бухгалтерского учета является правила оценки имущества, капиталов и обязательств организации при составлении бухгалтерской отчетности.

Данные бухгалтерского баланса на начало отчетного периода должны быть сопоставимы с данными бухгалтерского баланса за период, предшествующий отчетному периоду. В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Статьи бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации активов и обязательств.

Оценка осуществляется следующим образом:

– имущество, приобретенное за плату, оценивается путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку;

– имущество, полученное безвозмездно, оценивается по рыночной стоимости на дату оприходования (данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем);

– имущество, произведенное в самой организации, оценивается по стоимости его изготовления.

Оценка имущества и обязательств должна производится организацией для их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении. Правила оценки отдельных статей бухгалтерской отчетности устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Основные средства и нематериальные активы отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, т.е. по фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления за вычетом суммы начисленной амортизации.

Сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, а также другие материальные ресурсы отражаются в бухгалтерском балансе по их фактической себестоимости, которая определяется исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение и изготовление.

Кредиторская и дебиторская задолженность отражается в суммах фактических долгов.

Одним из основополагающих принципов бухгалтерского учета в большинстве стран является принцип отражения объектов учета по ценам приобретения – первоначальная стоимость либо фактическая стоимость приобретения. В условиях стабильных цен применение этого принципа оправдано, но в периоды инфляции отчетность, основанная на первоначальных стоимостных оценках, может давать искаженное представление о финансовом состоянии и результатах деятельности организации. В связи с этим существуют различные методики переоценки статей отчетности в условиях инфляции.

В Республике Беларусь организации всех форм собственности проводят переоценку основных средств по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным.

При этом, переоценка по состоянию на 1 января, является обязательной если индекс цен на промышленную продукцию производственно-технического назначения за октябрь текущего календарного года к месяцу, предшествующему дате последней переоценки (к декабрю предыдущего года) составил 103 % и более.

При проведении переоценки имущества организации применяются следующие методы:

– прямой оценки (используются сведения об уровне цен на основные средства без учета налога на добавленную стоимость);

– пересчета валютной стоимости (стоимость основных средств пересчитывается в иностранную валюту по курсу Национального банка Республики Беларусь на указанную дату);

– индексный (с использованием коэффициентов пересчета стоимости, доводимых ежемесячно Национальным статистическим комитетом Республики Беларусь).

Выбор одного из указанных методов при проведении переоценки имущества организации осуществляют самостоятельно по каждому объекту имущества.

Многие организации, проводя переоценку основных средств накануне сроков представления годового отчета, применяют индексный метод, который является наименее трудоемким, но не всегда эффективным. Коэффициенты пересчета стоимости рассчитываются на макроэкономическом уровне и не всегда отражают реальное изменение стоимости активов.

Результатом ежегодного применение многими предприятиями индексного метода переоценки является необоснованно высокая стоимость основных средств, что влечет:

– увеличение налогового бремени на предприятие, т.е. переплату суммы налога на недвижимость, поскольку налогооблагаемая база в виде стоимости основных средств значительно завышена и может отличаться от реальной рыночной стоимости;

– увеличение амортизационных отчислений, и как следствие, завышение себестоимости продукции, уменьшение ее рентабельности.

Важнейшим направлением совершенствования бухгалтерского учета в условиях инфляции, является приближение положений по бухгалтерскому учету к международным стандартам финансовой отчетности.

Так, МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» применяется к финансовой отчетности любой компании, если функциональная валюта ее отчетности – это валюта страны, экономика которой является гиперинфляционной.

Пересчет финансовой отчетности, согласно МСФО 29, осуществляется поэтапно:

– Определение индекса;

– Определение монетарных и немонетарных статей;

– Пересчет статей отчета о финансовом состоянии;

– Пересчет статей отчета о совокупном доходе;

– Прибыль или убыток по чистым денежным статьям.

Общий индекс цен представляет изменения в цене широкого спектра товаров и услуг.

При определении монетарных и немонетарных статей придерживаются следующих правил: Монетарные статьи – денежные средства, активы и обязательства, подлежащие получению или оплате в национальной валюте и не подлежащие переоценке, немонетарные статьи – иные, кроме монетарных (статьи собственного капитала; расходы будущих периодов; запасы; основные средства; нематериальные активы и т.д.).

Финансовая информация за предыдущий год, раскрытая в финансовой отчетности, должна быть пересчитана с помощью следующей формулы:

$$\text{Прошлый период} * \frac{\text{Индекс на конец текущего периода}}{\text{Индекс на конец прошлого периода}}$$

С учетом данного показателя пересчитываются немонетарные статьи финансовой отчетности, монетарные не изменяются, так как они уже в денежном выражении.

В результате, после пересчета всех необходимых статей отчетности, определяется такой показатель, как инфляционная прибыль (убыток). Он играет важную роль в определении реального имущественного положения предприятия действующего в условиях гиперинфляции.

Необходимость внедрения МСФО связана с потребностью в значительных иностранных инвестициях в отечественные предприятия. Внедрение международных стандартов финансовой отчетности в практику белорусских предприятий оказывает положительное влияние на качественные принципы учета и на совершенствовании национального бухгалтерского учета и способствует финансовой интеграции государства.

Отчетность, подготовленная по МСФО, дает возможность реального прогноза относительно будущей деятельности предприятия, позволяет осуществлять эффективный финансовый анализ предприятия по его ликвидности и платежеспособности, а также четко определяет имущественное положение предприятия.

УДК 165.611:657(477)

В.В. ЧУДОВЕЦЬ, *к.е.н.,*
доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

ІНСТИТУЦІЙНІ ПРОБЛЕМИ РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

Важливе значення у формуванні сучасної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні має вплив інституціональних факторів. Внаслідок їх дії можемо говорити зміну парадигми обліку та фінансової звітності, в основі яких лежить відображення нового цивілізаційного бачення розвитку економіки взагалі, заміни старих стандартних підходів до звітності.

Теоретико-методологічні та практичні проблеми бухгалтерського обліку та звітності в призмі інституційної теорії є предметом дослідження багатьох науковців, серед яких: Голов С.Ф., Дем'яненко М.Я., Жук В.М., Кірейцев Г.Г., Пушкар М.С., Семенишина Н.В., Сопко В.В., Шевчук В.О. та інші.

Застосування інституціоналізму при розробці та реалізації заходів з реформування систему бухгалтерського обліку та звітності в Україні дає можливість вийти на новий їх якісний рівень. Основним напрямком означених змін є впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності.

Особливості функціонування національної економіки в умовах глобалізації свідчать про неможливість її ефективного розвитку поза міжнародним співробітництвом. Однак, при прийнятті бізнесових рішень зарубіжними учасниками світового ринку щодо українських компаній виникає проблема відсутності якісної, зрозумілої та достовірної економічної інформації про їх фінансовий стан, результати діяльності, грошові потоки, капітал, що була б правдиво подана у фінансовій звітності загальноприйнятого формату.

За таких обставин не викликає сумнівів необхідність формування та реалізації стратегії розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні, в основі якої лежить впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ).

В цьому випадку йдеться про взаємодію із світовими інститутами фінансової звітності (принципами формування звітності), здійснюється так званий «імпорт інститутів».

Незважаючи на безальтернативність переходу вітчизняної облікової системи на міжнародні стандарти, мають місце значні труднощі як об'єктивного, так і суб'єктивного характеру, що перешкоджають реалізації таких задач.

При цьому варто погодитись із точкою зору Н. Семенишиної та В. Слободяна, що «в інституціальному середовищі можливі суперечності як між інститутом бухгалтерського обліку й інститутами ринкового типу, так і між вітчизняним менталітетом та застосовуваними моделями реформування облікової системи» [12, с. 148]. Існуючі інституційні обмеження бухгалтерського обліку є складною комбінацією формальних і неформальних правил, які визначають можливість його подальшого розвитку.

На нашу думку, причини проблем впровадження міжнародних стандартів в Україні необхідно розглядати в трьох основних аспектах, які містять також інституційну складову: 1) принципові особливості побудови МСФЗ, що випливають із їх мети та завдань, а також «вузькі місця» міжнародних стандартів; 2) специфічна облікова система України, відмінності між МСФЗ та П(С)БО, що зумовлюють наявність різного професійного менталітету іноземних та вітчизняних бухгалтерів; 3) відсутність комплексного підходу та низький рівень організаційно-методичного забезпечення процесу запровадження МСФЗ.

Проблеми впровадження МСФЗ в Україні носить переважно суб'єктивний характер та відіграють найбільшу роль в гальмуванні реформи обліку. Сюди можемо віднести здебільшого проблеми нормативного, інституційного, організаційного та методичного спрямування, а саме:

1) невизначеність інституційних органів, що забезпечують впровадження МСФЗ та здійснюють контроль за їх дотриманням (на сьогодні до таких органів відноситься Міністерство фінансів України, Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна служба статистики, Державна комісію з регулювання ринків фінансових послуг тощо);

2) недієвість та декларативність прийнятих нормативних актів і роз'яснень офіційних органів щодо впровадження та застосування МСФЗ, які носять переважно інформативний характер. Так, наприклад, внаслідок невиконання заходів, передбачених Стратегією, кінцеві строки її реалізації відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.03.2011 р. № 205-р перенесені з 2010 на 2012 рік;

3) відповідно до п. 1 статті 12^1 Закону про бухгалтерський облік для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, що офіційно оприлюднені на веб-сайті Міністерства фінансів України. При цьому існує проблема неадекватності їх перекладу, викривлення змісту міжнародних стандартів;

4) відсутність методичних розробок із переходу на міжнародні стандарти та навчальних програм практичного спрямування;

5) брак кваліфікованих фахівців, здатних виконати трансформацію звітності або її складання за міжнародними стандартами;

6) висока вартість переходу на МСФЗ, в тому числі зміни програмного забезпечення обліку та його обслуговування;

7) низький рівень розвитку професійних недержавних інститутів з бухгалтерського обліку, що здійснювали б допомогу та координацію заходів із реформування облікової системи, неефективна співпраця з відповідними міжнародними організаціями;

8) недостатнє державне фінансування програми реформування системи бухгалтерського обліку.

На нашу думку, розв'язання зазначених проблем повинне відбуватися із врахуванням інституціональних підходів та стати пріоритетом діяльності відповідних державних органів, професійних і громадських організацій та здійснюватись шляхом реалізації таких основних заходів:

- удосконалення та збільшення фінансування державного регулювання впровадження МСФЗ та розвиток професійних інститутів;
- створення якісного нормативного та методичного забезпечення процесу переходу на МСФЗ з врахуванням особливостей вітчизняної системи господарювання та обліку;
- адаптація до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази шляхом внесення змін та прийняття нових національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання, які не застосовуватимуть міжнародних стандартів;
- створення навчальних центрів, розробка навчальних програм та учбової літератури з МСФЗ, контроль за їх діяльністю зі сторони відповідних державних органів тощо.

Список використаних джерел:

1. Жук В.М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / В.М. Жук // Фінанси України. – 2009. – № 5. – С. 100-113.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14.
3. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологи бухгалтерского учёта: Науч. докл. / Г.Г. Кирейцев. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.
4. Мосаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: Монографія / В.Б. Моссаковський. – К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.
5. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.
6. Семенишина Н. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні в умовах функціонування інституційного середовища / Н. Семенишина, В. Слободян // Вісник ТНЕУ. – № 1. – 2011. – С. 146-149.

УДК 657.631.6

І. Ю.ЧУМАКОВА, *к.е.н., доцент,*
завідувач відділу державного фінансового контролю,
Державна навчально-наукова установа «Академія фінансового управління»

МЕТОДОЛОГІЧНІ ТА ІНСТИТУЦІЙНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В КОНТЕКСТІ ЕВОЛЮЦІЇ СФЕР ЙОГО ПРАКТИЧНОГО ЗАСТОСУВАННЯ

Поява і швидкий розвиток аудиту в Україні викликані формуванням ринкових відносин. Ринок потребує вільного і рівноправного партнерства, а аудит акумулює в собі необхідний для цього інформаційний потенціал для розвитку економіки держави, господарюючих суб'єктів і завдяки чому ця незалежна форма контролю набуває нових, раніше невластивих їй характеристик – стає безпосередньою продуктивною силою суспільства.

У цьому зв'язку, згадуючи знаменитий вислів професора Я.В. Соколова про те, що «облік власне мети не має, мету задає менеджмент», Григорій Герасимович Кірейцев на одній із наукових конференцій, яку було присвячено обговоренню сучасного стану та перспектив розвитку державного контролю і аудиту в Україні, зазначив про нові напрями і можливості до наукових пошуків у цих сферах в умовах інформаційної економіки. Видатний вчений визнавав вплив на розвиток економічної науки змін у продуктивних силах, соціально-економічних, економіко-правових та економіко-екологічних відносинах. Місію обліку і контролю він вбачав у сприянні гармонізації і становленню людини завдяки створенню інформаційного капіталу.

Проблеми бухгалтерського обліку і контролю у своїх працях професор Г.Г. Кірейцев представляв не як проблеми практичного їх застосування, а як проблеми науки і необхідності її подальшого розвитку. Адже, одною з характерних рис сучасних теорій цих наукових дисциплін є явно виражений описовий характер; їх теоретичні положення формуються на засадах автономності і незалежності предметів від інших наукових дисциплін, прикладному характері науки і виключенні з розгляду реальної ролі бухгалтерського обліку і контролю у процесі управління діяльністю економічних суб'єктів. На думку вченого, власне наука і має бути реакцією, діями науковців у галузі економіки на зміни зовнішнього та внутрішнього економічного середовища: «Генерування ідей та втілення їх в економічні моделі, методи якісного аналізу, кількісного відображення та оцінки економічних дій і подій забезпечує розвиток економічних наук, який неминуче пов'язаний з розробкою наукових методів вимірювання і відображення цінностей, процесів їх виробництва, обміну цінностями та невиробничого їх споживання».

Ґрунтуючись на таких позиціях, завданням сучасних науковців у галузі обліку і контролю має бути дослідження найважливіших проблем, пов'язаних з розвитком різних форм господарювання, інтеграцією України у світове співтовариство, перебудовою економічної системи підприємств, установ

(організацій), універсалізацією і уніфікацією методології контролю за її функціонуванням. У найбільшій мірі це відноситься до аудиту, запровадження якого у сфері управління державними фінансами (УДФ) стало наслідком активної перебудови найважливіших складових вітчизняної економіки, і перш за все бюджетної системи, модернізації контрольної функції та зміни її змісту і спрямованості у державному управлінні. Зміни в ідеології УДФ, а звідси і в ідеології контролю започаткували запровадження в органах державного сектору функції внутрішнього аудиту та імплементацію стандартів і методик Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) у галузі зовнішнього аудиту.

Підписання та ратифікація Угоди про асоціацію України з ЄС ознаменували новий виток реформування контрольної функції у сфері УДФ. Остання має бути модернізована з урахуванням ризиків глобальної фінансової нестійкості і політичної непередбачуваності. За таких умов місією контролю має стати оперативне реагування на виникнення або загрози виникненню фактів незаконного, неефективного та нерезультативного використання державних ресурсів, покращенню системи управління і прозорості прийняття управлінських рішень при виконанні покладених на державний орган завдань.

Реформування державного фінансового контролю в Україні здійснюється з урахуванням основних завдань щодо удосконалення і розвитку інших складових системи УДФ. Однак ці процеси не завжди встигають за розвитком економічної ситуації в Україні і заходи з реформування державного фінансового контролю відбуваються несинхронно з реформами за іншими складовими системи УДФ. Так, заходи щодо запровадження в органах державного сектору функції внутрішнього аудиту випереджають реформи, пов'язані переходом на системи бюджетування (планування і складання бюджету) та бухгалтерського обліку на метод нарахувань. Як наслідок, потребують перегляду нормативно-правові акти з питань внутрішнього аудиту з урахуванням зростання інформаційного ризику під час прийняття управлінських рішень за даними бюджетного обліку і звітності, правдивість яких ніким не засвідчена. Адже показники, відображені у фінансових звітах розпорядників бюджетних коштів, можуть не відповідати фактичному стану справ, що не сприятиме прозорості відносин у сфері УДФ.

Зниженню таких ризиків сприятиме також запровадження незалежного підтвердження достовірності фінансової звітності суб'єктів державного сектору завдяки проведенню зовнішнього аудиту за міжнародними стандартами INTOSAI (ISSAI). З огляду на передовий світовий досвід, прозорості бюджетних відносин і управління публічними коштами можливо досягти не лише завдяки запровадженню бухгалтерського обліку на основі методу нарахування та складання фінансової звітності в державному секторі згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору, а й обов'язково шляхом зовнішнього підтвердження достовірності такої фінансової звітності.

Однак, такий аудит до цього часу в нашій країні не проводився жодним контролюючим органом. Не зважаючи на те, що Рахункова палата здобула в останні роки певний інституціональний досвід під час проведення фінансового аудиту міжнародних організацій, чинна національна нормативно-правова база

не дозволяє їй у повній мірі реалізовувати свої повноваження як вищого органу фінансового контролю в Україні, зокрема у частині аудиту річної фінансової та бюджетної звітності головних розпорядників бюджетних коштів. Крім того, з огляду на стандарти ISSAI та кращу міжнародну й європейську практику, потребує суттєвого зміцнення і роль Рахункової палати у створенні концептуальної основи розвитку функції внутрішнього аудиту у сфері УДФ.

Підрозділи внутрішнього аудиту (ПВА), які, почали утворюватися в Україні з 1 січня 2012 року унаслідок реформ у сфері УДФ, за рівнем розвитку професії ще на початку свого шляху. Запровадження функції внутрішнього аудиту в органах державного сектору має на меті: надання незалежних і об'єктивних оцінок та рекомендацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації, досягнення нею поставлених цілей, використовуючи систематичний та послідовний підхід до оцінки й підвищення ефективності процесів управління, управління ризиками та системи внутрішнього контролю. Однак новостворені ПВА не у повному обсязі забезпечують виконання, передбачених законодавством, завдань. На практиці не є поодинокими випадки поєднання функції внутрішнього аудиту з іншими функціональними напрямами діяльності органу державного сектору.

Аудит у сфері УДФ є новою практикою для України, тому розв'язання практичних проблем його провадження особливо потребує розвитку як традиційних напрямів економічної науки про контроль, так і створення абсолютно нових прогресивних аудиторських методик, оригінальних ідей у цій галузі, формування аудиту як самостійної науки зі своєю сумою практичного досвіду і елементами теорії. Саме недостатня розробленість методології аудиту у контексті еволюціонуючого характеру розвитку сфер його практичного застосування заважає досягненню бажаних результатів від реформування системи державного фінансового контролю.

Разом з тим, у сучасній економічній літературі не склалося однозначної думки стосовно визначення аудиту та його об'єкту і предмету вивчення. Більш того, серед науковців не стухає полеміка стосовно того, що представляє собою аудит з наукової точки зору, чи є він взагалі наукою з власним понятійним і категоріальним апаратом, тобто чи володіє аудит власне теорією. Відсутність єдиного підходу до розв'язання цих питань свідчить про незавершеність формування аудиту як науки, а наявність різних трактувань аудиту, відмінних від його визначення на нормативному рівні, зайвий раз підкреслює, що процес становлення аудиту як напряму наукового знання поки що не закінчено. Усе це доводить про необхідність проведення подальших наукових пошуків у цій галузі, уточнення об'єкта аудиту та його предмету.

На наш погляд, аудит слід розглядати як галузь наукових знань (як прикладну наукову дисципліну) і як сферу діяльності у різних секторах економіки. Зважаючи на різноманіття видів аудиту і сфер вживання цього терміну доцільним є формування нової, єдиної концепції і теорії аудиту, яка б включала усі його аспекти та сфери застосування. У межах єдиної концепції аудиту потрібно сформулювати його відповідне визначення та об'єкт і предмет. Це

дозволить відійти від вузького трактування аудиту як складової частини фінансового контролю і відповідного звуження його межі як галузі наукових знань.

Досвід розвинутих країн світу доводить, що поява різних видів аудиту і напрямів його застосування щодо комерційних підприємств і бюджетних установ була пов'язана з використанням моделей обліку, що мали різне спрямування. Так, модель обліку комерційних підприємств спрямована на підготовку фінансової звітності та розкриття в ній фінансових результатів, капіталу та оцінки майнового стану. У той час, як система бухгалтерського обліку та звітності у бюджетних установах методологічно орієнтована на складання балансу і відображення виконання кошторису за доходами і видатками (у тому числі за джерелами надходження і використання бюджетних коштів) та оцінку індикаторів діяльності бюджетних установ (досягнення основних показників бюджету). Завдяки таким особливостям облікових систем, комерційні підприємства в основному потребують фінансового аудиту, а для бюджетних установ більш актуальним є проведення аудиту ефективності.

Якщо аналізувати застосування цих видів аудиту у сфері УДФ, то глобальна місія (мета) їх є однаковою – це оцінка успішності органів державного сектору і, отже, можливості продовження їх діяльності у майбутньому; різними є конкретні цілі і завдання фінансового аудиту і аудиту ефективності, вони формують відмінні напрями і акценти у проведенні аудиторських досліджень. Усі ці аспекти мають бути враховані під час формування єдиної концепції і предметної галузі аудиту як наукової дисципліни, що значною мірою дозволить позбутися у майбутньому методологічних і інституційних проблем розвитку аудиту у сфері УДФ.

УДК 336.148

Д.А. ЯКОВЕНКО, *профессор,*
президент Национального института профессиональных бухгалтеров, финансовых менеджеров и экономистов,
г. Самара, Россия

ГОСУДАРСТВЕННЫЙ (МУНИЦИПАЛЬНЫЙ) ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ В РОССИИ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

Современный этап развития Российской Федерации характеризуется тенденциями укрепления государственной и муниципальной власти, повышением роли государства в системе управления экономикой, усилением борьбы с коррупцией и правонарушениями в экономической сфере. В этой связи объективно возрастает значение и роль государственного и муниципального финансового контроля.

Наличие финансового контроля объективно обусловлено тем, что финансам как экономической категории присущи не только распределительная, но и контрольная функции. Поэтому использование государством и муниципальными образованиями для решения своих задач

финансов обязательно предполагает проведение контроля за ходом выполнения этих задач.

Финансовый контроль в отличие от других видов контроля (экологического, санитарного, административного и др.) связан с использованием стоимостных категорий. Предметом проверок, как правило, выступают такие финансовые (стоимостные) показатели, как, доходы, себестоимость, издержки обращения, отчисления на различные цели и в фонды. Объектом финансового контроля являются денежные, распределительные процессы при формировании и использовании финансовых ресурсов.

Эффективность форм и методов работы финансовых контролеров особенно важна в такой отрасли экономики как Сельское хозяйство. Это связано с тем, что в бюджетах всех уровней ежегодно предусматриваются значительные средства для поддержки отрасли. Основной формой поддержки являются субсидии.

В ст. 78.1 Бюджетного кодекса России установлены 2 вида субсидий, которые могут быть выданы – на возмещение нормативных затрат (не фактических!), связанных с оказанием в соответствии с заданием (муниципальным или государственным) услуг включая нормативное содержание имущества, необходимого на оказание услуг и субсидии на иные цели.

Длительное время получатели субсидий, за исключением организаций бюджетного сектора экономики, не подпадали под сферу государственного (муниципального) финансового контроля. Изменения произошли в 2013 г. Федеральным законом от 07.05.2013 г. № 104-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием бюджетного процесса» обязательным условием получения субсидий стало подписание соглашения о том, что порядок использования субсидии и отчетность по полученным субсидиям является объектом контроля со стороны органов государственного (муниципального) финансового контроля. Следует отметить, что получателями субсидий в Российской Федерации являются не только юридические, но и физические лица как ведущие коммерческую деятельность (являющиеся предпринимателями), так и относящиеся к социально незащищенным слоям.

Согласно изменений, внесенных в Бюджетный кодекс Российской Федерации Федеральным законом от 23.07.2013 г. № 252-ФЗ, финансовый контроль делится на:

1) Внешний и внутренний;
2) Предварительный и последующий.

Кроме этого, предлагаются следующие методы осуществления финансового контроля:

1) Санкционирование операций;
2) Ревизия;
3) Проверка (камеральная и выездная);
4) Обследование.

Следует отметить, что камеральные проверки и обследование – принципиально новые формы финансового контроля, ранее не применявшиеся в Российской Федерации.

Обследование – односторонняя процедура, когда по результатам контрольного мероприятия акт не подписывается и руководство проверяемого объекта не ставится в известность о результатах контрольного мероприятия.

Кроме перечисленных выше форм контроля, в соответствии с Бюджетным кодексом РФ существует ведомственный внутренний финансовый контроль и ведомственный аудит, осуществляемый главными распорядителями бюджетных средств в отношении как себя, так и подведомственной сети.

Органы финансового контроля получили право по результатам контрольных мероприятий выдавать обязательные к исполнению предписания и представления, а также вести производство по делам об административных бюджетных правонарушениях и налагать административные штрафы.

Список использованных источников:

1. Брусенцов Н. Контроль стимулирует качество госуслуг / Н. Брусенцов // Госуслуги: планирование, учет, налоги. – 2015. – № 1. – С. 6-9.
2. Гусев А. О порядке осуществления внутреннего контроля учредителем / А. Гусев // Ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений. – 2014. – № 11. – С. 7-16.
3. Гусев А. О требованиях, включаемых в предписания / А. Гусев // Ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений. – 2014. – № 10. – С. 8-14.
4. Казакова Н.А., Федченко Е.А., Трофимова Л.Б. Современные парадигмы и методы анализа и контроля бюджетной эффективности: Монография – М.: ИНФРА-М, 2014. – 270 с.

Науково-практичне видання

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ АГРАРНИХ НАУК УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР «ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ»
ІНСТИТУТ ОБЛІКУ І ФІНАНСІВ НААН
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ
ФЕДЕРАЦІЯ АУДИТОРІВ, БУХГАЛТЕРІВ І ФІНАНСИСТІВ АПК УКРАЇНИ
ЖУРНАЛ «ОБЛІК І ФІНАНСИ»

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ТЕОРІЯ, ПРОФЕСІЯ, МІЖПРЕДМЕТНІ ЗВ'ЯЗКИ

Збірник матеріалів
IX Міжнародної науково-практичної конференції
присвяченої пам'яті професора Г.Г. Кірейцева

26 лютого 2015 р., м. Київ

Матеріали опубліковано в авторській редакції
Комп'ютерний набір та верстка: *С.М. Остапчук, М.С. Шинкаренко*
Відповідальний за випуск: *Б.В. Мельничук*

Видання та друк:
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»
03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10.
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 2065 від 18.01.2005 р.

Підп. до друку 08.04.2015. Формат 60x84 $^{1}/_{16}$. Папір офсетний.
Ум. друк. арк. 39,5. Тираж 150 пр. Зам. 47.