

ISSN 2313-8211

**ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ:
*наукові нотатки***

**ACCOUNTING, ECONOMICS,
MANAGEMENT:
*scientific notes***

**Міжнародний збірник наукових праць
International collection of scientific papers**

Випуск 4

Issue 4

Луцьк 2014
Lutsk 2014

УДК 657.338.658

ББК 65.052

О 14

ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки /
Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 4 / відпов. ред.
І.Б. Садовська. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2014. – С. 1-488.

ISSN 2313-8211

Збірник наукових праць містить результати наукових досліджень з питань обліку, економіки та менеджменту, що спрямовані на перспективи розвитку економічних наук в умовах глобалізації економіки.

*Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації
Серія КВ № 20767-10567 Р від 22.05.2014 р.*

Міжнародний збірник наукових праць з 2014 року зареєстровано в Міжнародному центрі періодичних видань (ISSN International Centre. Paris, France).

Міжнародний збірник наукових праць в 2014 році включено до міжнародних каталогів наукових видань і наукометричних баз: Російський індекс наукового цитування (РІНЦ), Російська наукова електронна бібліотека (eLIBRARY.RU).

Редакційна колегія: **головний редактор** – к.е.н., професор Садовська І.Б. (Україна); **відп. редактор** – к.е.н., доцент Бабіч І.І. (Україна); д.е.н., професор Аверіна О.І. (Росія); д.е.н., професор Бессонова О.А. (Росія); д.е.н., доцент Вегера С.Г. (Білорусь); д.е.н., професор Голян В.А. (Україна); к.е.н., доцент Голячук Н.В. (Україна); д-р, професор Димитров С.С. (Болгарія); к.е.н., доцент Жураковська І.В. (Україна); д-р Гжегож Зайонц (Польща); к.е.н., доцент Зеленко С.В. (Україна); д-р Дорота Казмерчак-Пец (Польща); д.юр.н., професор Конабаєв О.К. (Казахстан); Легенчук С.Ф., д.е.н., професор (Україна); Левицька С.О., д.е.н., професор (Україна); д.е.н., доцент Макарова В.І. (Росія); д.е.н., професор Малік М.Й. (Україна); к.е.н., доцент Мальцевич Н.В. (Білорусь); д.т.н., с.н.с. Мокєєв В.В. (Росія); д.е.н., доцент Морозова Н.І. (Росія); к.е.н., доцент Московчук А.Т. (Україна); к.е.н., доцент Нагірська К.С. (Україна); к.е.н., доцент Нужна О.А. (Україна); к.е.н., доцент Петрова О.О. (Росія); к.е.н., доцент Писаренко Т.М. (Україна); Правдюк Н.Л., д.е.н., професор (Україна); к.е.н., доцент Савош Л.В. (Україна); к.е.н., доцент Семенішена Н.В. (Україна); к.е.н., доцент Скачкова В.М. (Росія); к.е.н., доцент Сидоренко Р.В. (Україна); к.е.н., доцент Сушко Т.І. (Білорусь); к.е.н., доцент Талах Т.А. (Україна); к.е.н., доцент Ткачук І.М. (Україна); к.е.н., доцент Глущкевич Н.В. (Україна); д-р Хенрік Федевіч (Польща); к.е.н., доцент Чудовець В.В. (Україна); к.е.н., доцент Шарінов Д.Г. (Таджикістан); к.е.н., доцент Шестакова І.М. (Росія); д.е.н., професор Шешукова Т.Г. (Росія).

Головний редактор:
к.е.н., професор І.Б. Садовська

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

© ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки, 2014

UDC 657.338.658

LBC 65.052

A 16

ACCOUNTING, ECONOMICS, MANAGEMENT: research notes / International Collection of Scientific Papers. Issue 4 / Executive Editor is I.B. Sadovska. – Lutsk : AED of Lutsk NTU, 2014 . – P. 1-488.

ISSN 2313-8211

Collection of scientific papers contains research results on accounting, economics and management, focused on the development of economic science in a globalized economy.

Series of the Print Media State Registration Certificate is KB 20767-1056 of 05.22.2014.

International collection of scientific papers was registered in ISSN International Centre. Paris, France in 2014.

In 2014 International collection of scientific papers was included in the international catalogues of scientific publications and bibliographic database: Russian Science Citation Index (PIHL), Russian Scientific Digital Library (eLIBRARY.RU).

Editorial Board: Editor in Chief is Ph.D., Professor *I.B. Sadovska* (Ukraine); Executive Editor is Ph.D., Associate Professor *I.I. Babich* (Ukraine); Dr., Professor *O.I. Averina* (Russia); Dr., Professor *O.A. Bessonova* (Russia); PhD, Associate Professor *S.G. Vehera* (Belarus); Doctor of Economics, Professor *V.A. Holian* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *N.V. Holiachuk* (Ukraine); Dr., Professor *S.S. Dimitrov* (Bulgaria); Ph.D., Associate Professor *I.V. Zhurakovska* (Ukraine); Dr. *Grzegorz Zaioints* (Poland); Ph.D., Associate Professor *S.V. Zelenko* (Ukraine); Dr. *Dorota Kazmerchak-Pec* (Poland); Dr., Professor *O.K. Kopabaiev* (Kazakhstan); Dr., Professor *S.F. Lehenchuk*, (Ukraine); Dr., Professor *S.O. Levytska* (Ukraine); Dr., Associate Professor *V.I. Makarova* (Russia); Dr., Professor *M.Yi. Malik* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *N.V. Maltsevich* (Belarus); Dr., *V.V. Mokeyev* (Russia); Dr., Associate Professor *N.I. Morozova* (Russia); Ph.D., Associate Professor *A.T. Moskovchuk* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *K. Ye. Nahirska* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *O.A. Nuzhna* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *O.O. Petrova* (Russia); Ph.D., Associate Professor *T.M. Pysarenko* (Ukraine); Dr., Associate Professor *N.L. Pravdyuk* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *L.V. Savosh* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *N.V. Semenishena* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *V.M. Sekachova* (Russia); Ph.D., Associate Professor *R.V. Sydorenko* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *T.I. Sushko* (Belarus); Ph.D., Associate Professor *T.A. Talah* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *I.M. Tkachuk* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *N.V. Tluchkevych* (Ukraine); Dr. *Henrik Fedevich* (Poland); Ph.D., Associate Professor *V.V. Chudovets* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *D.G. Sharipov* (Tajikistan); Ph.D., Associate Professor *I.M. Shestakova* (Russia); Dr., Professor *T.G. Sheshukova* (Russia).

Editor in Chief:

PhD., Professor I.B. Sadovska

The authors of scientific papers are responsible for the content and accuracy of publications. Authors' opinions may differ from the viewpoints of editorial board of the collection.

© ACCOUNTING, ECONOMICS, MANAGEMENT: research notes, 2014

ЗМІСТ

Бабіч І.І., Шишута О.Ю. Контроль власного капіталу і його роль в забезпеченні фінансової безпеки кредитної спілки	10
Балынин И.В. Страхование гражданской ответственности в Российской Федерации в 2013 году	15
Балынин И.В. Финансовое обеспечение культуры в Российской Федерации в 2014 году в контексте экономической безопасности	22
Балынин И.В., Балынина С.А. Комплексный анализ объема вкладов физических лиц в Российской Федерации в 2011-2013 годах	28
Бляхарчук М.О. Внутрішній аудит облікової політики	34
Болдак А.К. Ремесленная деятельность в трансформационной экономике Республики Беларусь	40
Бочуля Т.В. Концепції бухгалтерського обліку: аналіз, висновки, уроки на майбутнє	46
Брадул О.М., Юнацький М.О. Основи облікової політики в розрізі приміток до фінансової звітності за МСФЗ	52
Вісин В.М., Вісин В.В. Еволюція податкової системи України	58
Вісин В.В., Вісіна Т.М. Особливості функціонування кредитних кооперативних установ у Волинському воєводстві після світової економічної кризи 1929–1933 рр.	65
Вороновська О.В., Макода С.Л. Облік екологічних факторів у сільськогосподарській діяльності	72
Гнатенко Є.П., Коханчук В.С. Щодо методики аналізу основних засобів	80
Гнатенко Є.П., Прокопенко Т.Ю. Сучасні погляди на трактування поняття «дебіторська заборгованість»	86

Голуб Н.О. Теоретичні основи організації обліково-аналітичного забезпечення	94
Голячук Н.В., Голячук С.Є., Рихлюк В.С. Інформаційні потоки лісгосподарського підприємства	100
Горобець Н.М. Стратегічні перспективи розвитку аграрних підприємств	105
Гринчишин Я.М. Основні підходи до визначення форм прояву кризи підприємства	110
Гудзенко Н.М., Германюк Н.В. Особливості логістичної діяльності сільськогосподарських підприємств та її вплив на організацію обліку	116
Желада Т.А. Сервисная услуга как объект бухгалтерского учета	121
Жукевич С.М., Жук Н.Т. Фінансовий аналіз в управлінській інформаційній системі: суть, значення, основні напрями здійснення	127
Жураковська І.В., Колбасюк О.О. Соціальний капітал: сутність, джерела та структура	134
Іщенко Я.П. Інституціональні підходи до створення та розвитку корпоративних підприємницьких структур	140
Іщенко Я.П., Бурко К.В. Елементи системи управлінського обліку в управлінні виробництвом біопалива	145
Калюга Є.В., Марченко Ю.В. Удосконалення структури звіту про фінансові результати	151
Калюга Є.В., Падій І.О. Бухгалтерський баланс та аналіз фінансового стану підприємства	155
Калюга Є.В., Перинська А.О. облік дебіторської заборгованості: проблеми та шляхи їх вирішення	162
Калюга Є.В., Прущишена І.В. Шляхи покращення обліку виробничих запасів	168

Камінський О.Є. Основні напрями держаної концепції розвитку «хмарних» обчислень в Україні	172
Канцуров О.О. Аналіз трансакційних витрат інституту бухгалтерського обліку	177
Качанова Л.С. Экономическая эффективность производства и применения концентрированных органических удобрений	191
Коваленко С.С. Развитие учета валютных обязательств в Республике Беларусь в контексте перехода к МСФО	202
Коваль О.М., Іщенко Я.П. Основні засоби як об'єкт управління	206
Коритник Л.П. Пріоритетні напрямки вдосконалення внутрішнього контролю на підприємствах	212
Кубік В.Д. Роль і значення системи контролінгу в управлінському обліку підприємств	217
Кузик Н.П., Боярова О.А., Антонова М.В. Особливості аудиту розрахунків за податком на додану вартість у сільськогосподарських підприємствах зі спеціальним режимом оподаткування	223
Куришко О.О. Проблемні аспекти адміністрування податку на нерухоме майно	230
Кучеркова С.О. Етапи запровадження і використання МСФЗ в Україні	235
Лобода Н.О. Трансформація організаційної структури облікової діяльності на підприємстві відповідно до європейських стандартів	241
Лопатюк Р.І., Буряченко О.Л. Напрямки удосконалення фінансово-економічної стану підприємств	247
Лук'янова В.В., АндрееваХ.Л. Економічна безпека в умовах глобалізації	250
Любченко Н.Л. Методичні підходи до вимірювання ефективності праці	255

Марковська Т.С. Теоретичні основи інституціонального розвитку бухгалтерського обліку	262
Медвідь Л.Г., Кузьмінська К.І. Облік виробничих витрат за “центрами відповідальності” як основа побудови управлінського обліку гірничо-збагачувального підприємства	267
Мельянкова Л.В. Внутрішній контроль в інформаційній системі управління підприємством	274
Михальчишина Л.Г., Криловський В.С., Сидорчук В.М. Становлення та тенденції розвитку судово-економічної експертизи	279
Морозович А.Я. Проблеми відображення наслідків форс-мажорних обставин в бухгалтерському обліку	285
Мулик Т.О. Роль податкового регулювання у розвитку ринку біопалив в Україні	290
Нагірська К.Є., Духницька І.П. Облік поточних біологічних активів в сільському господарстві	297
Нестеренко О.О. Формування програми внутрішнього аудиту товарних операцій	303
Нужна О.А., Зінчук С.А. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва	309
Нужна О.А., Кравчак В.Г. Особливості ведення обліку готової продукції та її реалізації на підприємстві	315
Павлюк Л.В., Семенченко Ю.Р. Необхідність моделювання бізнес-процесів підприємства	320
Палий Л.В. Особенности анализа ассортимента в оптовой торговле	325
Пантелеев В.П. Еволюція якості звітності: від економічної теорії через консолідацію фінансової звітності до корпоративної соціальної відповідальності	329

Писаренко Т.М. Деякі аспекти оподаткування доходів фізичних осіб	339
Писаренко Т.М., Слівінська Ю.В. Організація обліку грошових потоків: управлінський аспект	349
Потриваєва Н.В., Пелипканич І.В. Підходи до оцінки вибуття запасів на сільськогосподарських підприємствах	354
Радашкевич А.С. Учёт концессионных соглашений в соответствии с МСФО	360
Риковська Л.О. Проблеми розкриття інформації у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств	366
Семенченко Ю.Р., Вісина Т.М. Вплив соціальної політики на антикризове регулювання	371
Сергиенко Н.С. Реализация внешнего государственного финансового контроля в субъектах РФ	377
Случак Н.А. Автоматизація обліку витрат як умова інформаційного забезпечення користувачів	383
Сторожук Т.М., Лобур П.П., Тимошкіна Я.Ю. Функції бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання	389
Талах Т.А. Управлінська звітність як інструмент маркетингового аналізу	396
Терловая В.И. Управленческий учет на автотранспортных предприятиях	402
Ткачук І.М., Згоранець О.С. Професійний ризик бухгалтера	411
Глучкевич Н.В., Ковальчук А.А. Економічний зміст дебіторської заборгованості	416
Транченко Л.В., Вернюк Н.О. Основа аграрного сектору логістична діяльність	421
Транченко Л.В. Сучасна модель ринку праці в Україні	425
Транченко О.М. Теоретичні аспекти конкурентоспроможності	432

Ураков Д.У., Уракова Дж.Д., Барфиев К.Х. Основные пути повышения прибыли на предприятиях легкой промышленности Республики Таджикистан	437
Чудовець В.В., Кравчик В.М. Сутність та класифікація доходів	446
Чудовець В.В., Рубінська Ю.І. Проблеми обліку оплати праці на сільськогосподарських підприємствах	450
Чудовець В.В., Слодзін Д.В. Оцінка незавершеного виробництва	456
Шепелюк В.А. Сучасна організація системи внутрішнього контролю бізнес-процесів в умовах управління корпоративною власністю	461
Щербатюк В.В. Новый план счетов финансового и управленческого учета	471

УДК 336.773

Бабіч І.І.,
к.е.н., доцент
Шишута О.Ю.,
здобувач кафедри обліку і аудиту
Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк

КОНТРОЛЬ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ І ЙОГО РОЛЬ В ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ КРЕДИТНОЇ СПІЛКИ

В статті досліджено особливості контролю власного капіталу кредитних спілок з метою забезпечення їх фінансової безпеки. Зокрема, обґрунтовано важливість контролю операцій з власним капіталом як джерела формування власних ресурсів цих установ. Виокремлено з переліку нормативів діяльності кредитних спілок ті, що мають відношення до власного капіталу та згруповано їх за часом застосування.

Ключові слова: кредитна спілка, контроль, власний капітал, нормативи діяльності.

The article investigates the features of control of equity of credit unions with the purpose of providing of their financial safety. In particular, control of operations with equity as source of formation of owns resources of these establishments is important. Allocated from the list of standards of credit unions are those that are related to equity and are grouped by a temporary basis for their application.

Keywords: credit union, control, equity, standards of activity.

В статье исследованы особенности контроля собственного капитала кредитных союзов с целью обеспечения их финансовой безопасности. В частности, обоснованно важность контроля операций с собственным капиталом как источника формирования собственных ресурсов этих учреждений. Выделено из перечня нормативов деятельности кредитных союзов те, которые имеют отношение к собственному капиталу и сгруппированы по временному признаку их применения.

Ключевые слова: кредитный союз, контроль, собственный капитал, нормативы деятельности.

В сучасних умовах на ринку фінансових послуг, окрім комерційних організацій, також провадять свою діяльність кредитні спілки. Їх метою є забезпечення потреб членів у взаємному кредитуванні та наданні фінансових послуг за рахунок об'єднання грошових внесків. Економічна привабливість кредитних спілок

залежить від ефективності використання наявних власних, залучених та запозичених ресурсів. Власні засоби займають, як правило, вагому частку в структурі загальних активів спілки, особливо на початку діяльності. Джерелом власних коштів є власний капітал в складі пайового, резервного, додаткового капіталів та нерозподіленого доходу. Контроль операцій формування та використання власного капіталу і як наслідок інформаційного забезпечення для належного управління діяльністю кредитних спілок має вагомий вплив на їхню фінансову безпеку, що і визначило доцільність та актуальність даного дослідження.

Кредитні спілки створюються і функціонують відповідно до основних принципів кооперації та мають іншу соціально-економічну природу, відмінну від комерційних організацій. Кредитна спілка (кредитний кооператив) – це об'єднання осіб, що мають спільні інтереси, яке продає своїм членам акції (приймає від них вклади) і надає їм позики [1, с. 389]. Відмінною рисою кредитних спілок є те, що її члени в той же час є і її клієнтами. Шляхом об'єднання капіталів група фізичних осіб виступає кредитором. Видача позичок здійснюється лише членам даної групи, відповідно метою є забезпечення кредитування за собівартістю, а не отримання, прибутку.

Згідно з даними статистики Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг України, сумарний розмір активів кредитних спілок на початок 2014 року в нашій країні склав 2598,8 млн. грн., а сумарний капітал відповідно – 1055,6 млн. грн., (в т.ч. пайовий – 56,9%, резервний –39,5% і додатковий – 4,4%) [2]. Таким чином, частка власного капіталу в активах кредитних спілок склала близько 40%, решта активів відповідно сформовані за рахунок залучених депозитних вкладів та запозичених коштів.

Відповідно до Закону України «Про кредитні спілки» власний капітал кооперативу складається з пайового, резервного, додаткового капіталу та нерозподіленого доходу [3]. Пайовий капітал складається з обов'язкових та додаткових пайових членських внесків. Його величина може змінюватися в залежності від кількості дійсних членів кредитної спілки, оскільки застосовується один з основних принципів – добровільність вступу та свобода виходу з нього. Обов'язковий пайовий внесок – це обов'язковий зворотний внесок, що вноситься

особою при його вступі до кредитної спілки у встановленому загальними зборами розмірі. Додатковий пайовий внесок – це необов’язковий зворотний внесок члена кредитної спілки, залучення якого відбувається відповідно до внутрішнього положення про фінансове управління. Резервний капітал включає вступні внески і частину доходів спілки (розподіл доходів) та призначений для відшкодування можливих збитків, які не покриваються доходами поточного року. Додатковий капітал кредитної спілки формується за рахунок цільових внесків членів, благодійних внесків фізичних та юридичних осіб та безоплатно отриманого майна. Нерозподілений дохід кредитної спілки – це різниця між сумою залишку нерозподіленого доходу попереднього періоду, доходів, фактично отриманих кредитною спілкою за звітний період, та сумою витрат цього періоду, збільшених на суму доходу, спрямованого на формування резервного капіталу, та суму плати (процентів), яка розподілена на додаткові пайові внески протягом звітного періоду [4].

Як функція управління контроль покликаний в процесі його здійснення, виявляти недоліки підконтрольного об’єкта і коригувати його діяльність. Оскільки власний капітал має вагому частку в активах, наявних у розпорядженні кредитної спілки, то контроль саме цього сектора бухгалтерського обліку має велике значення в процесі забезпечення актуальною достовірною інформацією, призначеної для прийняття своєчасних управлінських рішень. В Україні з метою забезпечення стабільної діяльності кредитних спілок затверджені фінансові нормативи їх діяльності [5], велика частина яких пов’язана саме з показниками власного капіталу.

З переліку діючих нормативів виокремимо ті, що стосуються власного капіталу та згрупуємо їх за терміном застосування. Отже, кожного дня здійснюється контроль наступних нормативів: 1) власний капітал кредитної спілки повинен становити більше 10% його загальної заборгованості; 2) розмір кредиту, наданого одному члену кредитної спілки, не може перевищувати 20% від капіталу кредитної спілки; 3) максимальний залишок за наданими кредитами одному члену кредитної спілки, не може перевищувати 25% від капіталу кредитної спілки (30% для об’єднаної кредитної спілки); 4) загальна сума заборгованості за кредитами з великими ризиками, не повинен перевищувати 500% капіталу кредитної спілки.

На момент проведення операцій перевіряється дотримання таких нормативів: 1) загальна сума залучених на договірних умовах кредитів не може перевищувати 50% від суми загальної заборгованості і капіталу кредитної спілки; 2) загальна сума внесків кредитної спілки в капітали кооперативних організацій, внесків бюро кредитних історій і грошових коштів, розміщених у державних цінних паперах, не може перевищувати 60% капіталу кредитної спілки.

Щомісяця здійснюється контроль за нормативами: 1) коефіцієнт платоспроможності, який визначається як співвідношення регулятивного капіталу (власних коштів) кредитної спілки до сумарних активів, зважених за ступенем ризику та дорівнює або перевершує нормативний рівень 0,08; 2) резервний капітал формується за рахунок вступних внесків та частини доходів до моменту досягнення ним не менш 15% від суми активів, зважених на ризик кредитної спілки; 3) сума заборгованості за простроченими, неповерненими та безнадійними кредитами, що не перекрита сформованим резервом забезпечення покриття втрат від неповернених позик, не повинна перевищувати 100% від суми регулятивного капіталу (власних коштів) кредитної спілки. За результатами діяльності за звітний період здійснюється також контроль нормативу прибутковості (показників нерозподіленого доходу). Перераховані вище нормативи закріплені на законодавчому рівні та є обов'язковими до виконання і покликані убезпечити від можливих втрат капіталу через ризики притаманні діяльності кредитних спілок [5].

Статистичні дані про діяльність кредитних спілок в нашій країні за останні роки свідчать про погіршення їх основних економічних показників, зокрема зменшуються загальні активи та капітал при зростанні кількості кредитних спілок (таблиця 1).

Таблиця 1

Основні показники діяльності кредитних спілок в Україні
2008-2014 рр. [6]

Показники	2008	2009	2010	2011	2012	2013	I півріччя 2014
1. Кількість кредитних спілок	829	755	659	613	617	624	627

Продовження табл. 1

2.Кількість членів КС , (тис. осіб)	2669,4	2190,3	1570,3	1062,4	1095,9	980,9	878,7
3.Загальні активи, (млн. грн.)	6064,9	4218,0	3432,2	2386,5	2656,9	2598,8	2361,9
4.Капітал, (млн. грн.)	1714,0	765,8	1117,3	942,9	1088,7	1055,6	981,7

Такий стан системи кредитної кооперації підтверджує недостатній рівень зовнішнього контролю за дотриманням нормативів діяльності спілок. Тому для забезпечення більш надійного контролю операцій, пов'язаних з власним капіталом доцільно використовувати також додаткові показники – індикатори фінансової безпеки (коефіцієнт автономії, рівень фінансового лівериджу [7]) та ін. Але на наш погляд, найбільш продуктивним напрямом удосконалення системи фінансової безпеки є розробка та впровадження механізму внутрішнього контролю дотримання нормативів, як обов'язкових, так і додаткових.

Власний капітал кредитних спілок становить вагому частку в активах і впливає на фінансово-економічні показники їх діяльності. Для забезпечення ефективного управління діяльністю кредитних спілок та їх фінансової безпеки пріоритетним напрямком є удосконалення зовнішнього та внутрішнього контролю дотримання нормативів, зокрема щодо власного капіталу.

Література:

1. Макконнелл Кембелл Г., Брю Стенли Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика: в 2 т.: Пер. с англ. 11-ое изд. – М.: Республика, Т. 2 – 1992. – 400 с.
2. Звіт про діяльність Державної Комісії з регулювання ринків фінансових послуг України за 2013 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nfp.gov.ua/files/Додаток_3.pdf.
3. Закон України «Про кредитні спілки» от 20.12.01 № 2908 -III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2908-14>
4. Порядок складання та подання фінансової звітності кредитними спілками та об'єднаними кредитними спілками, розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 25.12.2003 р. №177 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0069-04>

5. Положення про фінансові нормативи діяльності та критерії якості системи управління кредитних спілок та об'єднаних кредитних спілок, розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 16.01.2004 р. № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0148-04/ed20130917>

6. Інформація про стан і розвиток кредитних установ України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nfp.gov.ua/content/stan-i-rozvitok-kreditnih-spilok.html>

7. Калиничева И. С. Современная концепция финансовой безопасности кредитных кооперативов в России [Текст] / И. С. Калиничева, Р. В. Калиничева, А. В. Шохнех ; // Аудит и финансовый анализ. - 2010. - N 1. - С. 122-129.// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://auditfin.com/fin/2010/1/03_05/03_05%20.pdf

УДК 368.86

Балынин И.В.,
аспирант

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
г. Москва

СТРАХОВАНИЕ ГРАЖДАНСКОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В 2013 ГОДУ

В статье представлены результаты детального анализа российского рынка страхования гражданской ответственности в 2013 (как добровольного, так и обязательного).

Ключевые слова: страхование, страхование гражданской ответственности, гражданская ответственность, страховой рынок, страховой кодекс.

The article presents the results of a detailed analysis of the Russian market of liability insurance in 2013 (both voluntary and obligatory).

Keywords: insurance, liability insurance, civil liability insurance market, insurance code.

У статті представлені результати детального аналізу російського ринку страхування цивільної відповідальності в 2013 (як добровільного, так і обов'язкового).

Ключові слова: страхування, страхування цивільної відповідальності, цивільна відповідальність, страховий ринок, страховий кодекс.

В современных социально-экономических условиях роль и значение страховых услуг постоянно возрастает, особенно в целях обеспечения экономической безопасности. В пункте 1 статьи 32.9

Закона РФ «Об организации страхового дела в Российской Федерации» перечислены виды страхования. Так, в подпунктах 14-21 указаны виды страхования гражданской ответственности. На рисунке 1 они представлены в наглядном виде.

В таблице 1 представлены показатели по обязательному страхованию гражданской ответственности в Российской Федерации в 2013 году.

По данным таблицы 1 следует сделать вывод о том, что наибольшую долю в структуре страховых премий и страховых выплат по обязательному страхованию гражданской ответственности составляет страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств – 93,54% и 99,50% соответственно (в натуральном выражении – 134,25 млрд. руб. и 77,38 млрд. руб. соответственно).

Таблица 1

Обязательное страхование гражданской ответственности в 2013 году

№ п/п	Вид обязательного страхования гражданской ответственности	СП	Д	СВ	Д
1	владельцев транспортных средств	134,25	93,54	77,38	99,50
2	перевозчика перед пассажиром воздушного судна	0,09	0,06	0,11	0,14
3	владельца опасного объекта за причинение вреда в результате аварии на опасном объекте	9,18	6,40	0,28	0,36
4	Всего	143,52	100,0	77,77	100,0

Примечание. Данные по колонкам 3,5 приведены в млрд. руб.; по колонкам 2,4 – в процентах. Условные обозначения: СП – страховые премии; СВ – страховые выплаты; Д – доля. Источник: составлено и рассчитано автором на основании данных Центрального Банка Российской Федерации.

В таблице 2 представлены показатели по добровольному страхованию гражданской ответственности в 2013 году.

Анализ страховых премий по добровольному страхованию гражданской ответственности в 2013 году показал, что наибольшую долю занимает страхование гражданской ответственности за причинение вреда третьим лицам (43,48%), а также владельцев автотранспортных средств (25,80%).

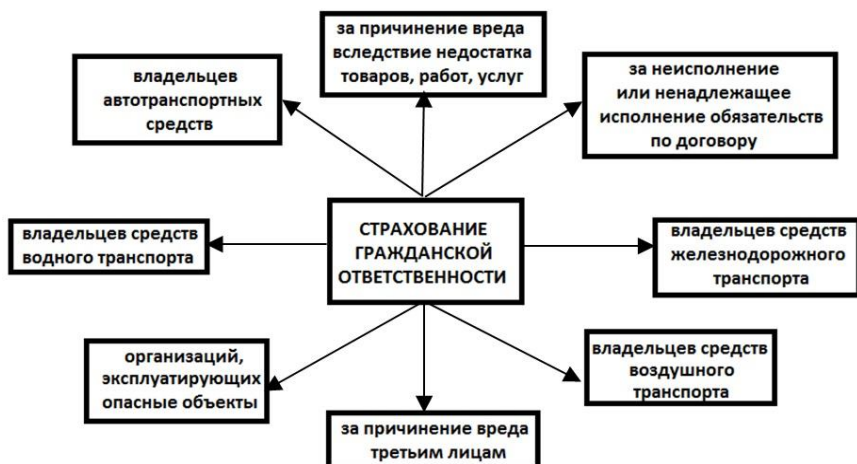


Рис. 1. Виды страхования гражданской ответственности (согласно пп.14-21 п. 1 ст. 32.9 Закона РФ «Об организации страхового дела в Российской Федерации»)

Анализ страховых выплат по добровольному страхованию гражданской ответственности в 2013 году выявил, что наибольшая доля приходится на выплаты по добровольному страхованию гражданской ответственности владельцев автотранспортных средств (56,03%). Следует отметить, что достаточно внушительна доля страхования гражданской ответственности за причинение вреда третьим лицам (20,81%).

Таблица 2

Добровольное страхование гражданской ответственности в 2013 году

№ п/п	Вид добровольного страхования гражданской ответственности	СП	Д	СВ	Д
1	2	3	4	5	6
1	владельцев автотранспортных средств	7,68	25,80	4,00	56,03
2	<i>в т.ч. страхование, осуществляемое в рамках международной системы страхования "Зеленая карта"</i>	3,49	11,74	0,43	6,02
3	владельцев средств железнодорожного транспорта	0,05	0,18	0,02	0,26

Продолжение табл. 2

1	2	3	4	5	6
4	владельцев средств воздушного транспорта	2,60	8,75	0,31	4,34
5	владельцев средств водного транспорта	1,72	5,77	0,66	9,21
6	организаций, эксплуатирующих опасные объекты	1,97	6,61	0,35	4,91
7	за причинение вреда вследствие недостатков товаров, работ, услуг	2,03	6,83	0,07	0,99
8	за причинение вреда третьим лицам	12,93	43,48	1,49	20,81
9	за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств по договору	0,76	2,56	0,25	3,43
10	всего	29,75	100,0	7,14	100,0

Примечание. Данные по колонкам 3,5 приведены в млрд. руб.; по колонкам 2,4 – в процентах. Условные обозначения: СП – страховые премии; СВ – страховые выплаты; Д – доля. Источник: составлено и рассчитано автором на основании данных Центрального Банка Российской Федерации.

В таблице 3 представлены показатели добровольного и обязательного страхования (кроме обязательного медицинского страхования) на душу населения, в руб. в 2013 году. Проведенный анализ выявил, что объем страховых премий на душу населения в 2013 году составил 6305,36 руб., объем страховых выплат – 2932,05 руб. Проведенный анализ по добровольному страхованию обнаружил, что по страхованию жизни объем страховых премий на душу населения составляет 591,54 руб., страховых выплат – 85,94 руб.; по страхованию иному, чем страхование жизни объем страховых премий - 4558,96 руб., страховых выплат – 2185,72 руб. (на душу населения)

Таблица 3

Добровольное и обязательное страхование (кроме обязательного медицинского страхования) в 2013 году, в руб.

Показатели	Страховые премии	Страховые выплаты
Добровольное и обязательное страхование (кроме обязательного медицинского страхования) - всего	6305,36	2932,05

Продолжение табл. 3

добровольное страхование	страхование жизни	591,54	85,94
	страхование иное, чем страхование жизни	4558,96	2185,72
обязательное страхование (кроме ОМС)	личное страхование	129,17	116,72
	страхование гражданской ответственности	1000,09	541,90
	Иные виды обязательного страхования	25,61	1,77

Источник: составлено и рассчитано автором на основании данных Федеральной службы государственной статистики и Центрального банка Российской Федерации

В свою очередь, анализ страховых премий и страховых выплат по обязательному страхованию (без ОМС) выявил, что по страхованию гражданской ответственности эти показатели составляют 1000,09 руб. и 541,90 руб. соответственно. Следует также отметить, что по личному страхованию (в составе обязательного страхования) объем страховых премий составляет 129,17 руб. на человека, страховых выплат – 116,72 руб.

Рассмотрим более детально обязательное страхование гражданской ответственности. В таблице 4 представлены рассчитанные показатели страховых премий и страховых выплат на душу населения в разрезе видов страхования. Так, по обязательному страхованию гражданской ответственности владельцев транспортных средств объем страховых премий на душу населения составляет 935,48 руб., страховых выплат – 539, 17 руб. В свою очередь, по обязательному страхованию гражданской ответственности владельца опасного объекта за причинение вреда в результате аварии на опасном объекте объем страховых премий на душу населения составляет 63,98 руб., страховых выплат – 1,94 руб.

Наконец, объем страховых премий по обязательному страхованию гражданской ответственности перевозчика перед пассажиром воздушного судна составляет 0,63 рубля (на душу населения), страховых выплат – 0,78 руб. (на душу населения).

Таблица 4

Показатели обязательного страхования гражданской ответственности в 2013 году на душу населения, в руб.

Вид обязательного страхования гражданской ответственности	страховые премии	страховые выплаты
владельцев транспортных средств	935,48	539,17
перевозчика перед пассажиром воздушного судна	0,63	0,78
владельца опасного объекта за причинение вреда в результате аварии на опасном объекте	63,98	1,94
Всего	1000,09	541,90

Источник: составлено и рассчитано автором на основании данных Федеральной службы государственной статистики и Центрального банка Российской Федерации.

В таблице 5 представлены показатели добровольного страхования гражданской ответственности в 2013 году, рассчитанные на душу населения.

Таблица 5

Показатели добровольного страхования гражданской ответственности в 2013 году на душу населения, в руб.

Вид добровольного страхования гражданской ответственности	СП	СВ
владельцев автотранспортных средств	53,48	27,87
в т.ч. страхование, осуществляемое в рамках международной системы страхования "Зеленая карта"	24,33	3,00
владельцев средств железнодорожного транспорта	0,38	0,13
владельцев средств воздушного транспорта	18,14	2,16
владельцев средств водного транспорта	11,96	4,58
организаций, эксплуатирующих опасные объекты	13,70	2,44
за причинение вреда вследствие недостатков товаров, работ, услуг	14,16	0,49
за причинение вреда третьим лицам	90,13	10,35
за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств по договору	5,31	1,71
Всего	207,27	49,74

Источник: составлено и рассчитано автором на основании данных Федеральной службы государственной статистики и Центрального банка Российской Федерации

Анализ данных таблицы 5 позволяет сделать вывод о том, что наибольшие значения объема страховых премий в расчете на душу населения приходятся на добровольное страхование гражданской ответственности за причинение вреда третьим лицам (90,13 руб. на душу населения), владельцев автотранспортных средств (53,48 руб. на человека), владельцев средств воздушного транспорта (18,14). В свою очередь, по объему страховых выплат лидирует добровольное страхование гражданской ответственности владельцев автотранспортных средств (27,87 руб. на душу населения), добровольное страхование гражданской ответственности за причинение вреда третьим лицам (10,35 руб. на душу населения).

Таким образом, на основании проведенного исследования следует сделать вывод о более развитом обязательном страховании гражданской ответственности по сравнению с добровольным. В процессе исследования выявлено, что наиболее развитым страхованием гражданской ответственности является страхование гражданской ответственности владельцев автотранспортных средств. Так, на его долю в структуре страховых премий и страховых выплат по обязательному страхованию гражданской ответственности составляет приходится 93,54% и 99,50% соответственно; по добровольному – 25,80% и 56,03% соответственно.

Литература:

1. Закон РФ от 27.11.1992 N 4015-1 (ред. от 21.07.2014) «Об организации страхового дела в Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2014).
2. Балынин И.В. Теоретико-правовые аспекты кодификации страхового законодательства в Российской Федерации // *Paradigmatapoznání*, 2014, № 1., с. 76-78.
3. Центральный банк. – [Электронный ресурс]. URL:<http://www.cbr.ru/>

УДК 336.5

Балынин И.В.,
аспирант
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
г. Москва

ФИНАНСОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ КУЛЬТУРЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В 2014 ГОДУ В КОНТЕКСТЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

В статье представлены результаты анализа финансового обеспечения культуры за счет средств федерального бюджета в 2014 году в контексте экономической безопасности и реализуемой культурной политики.

Ключевые слова: культурная политика, федеральный бюджет, социальная сфера, расходы бюджета, бюджет.

The article presents the results of the analysis of financial security culture at the expense of the federal budget in 2014 in the context of economic security and cultural policies implemented.

Keywords: cultural policy, the federal budget, social services, budget expenditures, budget.

У статті представлені результати аналізу фінансового забезпечення культури за рахунок коштів федерального бюджету в 2014 році в контексті економічної безпеки і реалізованої культурної політики.

Ключові слова: культурна політика, федеральний бюджет, соціальна сфера, видатки бюджету, бюджет.

Экономическая безопасность любого современного государства во многом зависит от проводимой в стране культурной политики. Более того, 2014 год объявлен Годом культуры, в связи с чем важное значение имеет анализ финансового обеспечения культуры в текущем году.

Как известно, финансовое обеспечение культуры составляет группу расходов на социальную сферу. Так, под расходами на социальную сферу принято понимать расходы, осуществляемые по следующим направлениям:

1. Образование
2. Культура, кинематография
3. Здравоохранение
4. Социальная политика
5. Физическая культура и спорт

6. Средства массовой информации

В таблице 1 представлен анализ динамики и структуры расходов федерального бюджета на социальную сферу в 2014-2016 годах.

Таблица 1

Анализ динамики и структуры расходов федерального бюджета на социальную сферу в 2014-2016 гг.

РКР	Показатель	2014	2015	2016	Всего
0700	Сумма, в млрд. руб.	569,22	579,50	596,74	1745,46
	в % к ВРСС	11,83	10,93	10,62	11,09
0800	Сумма, в млрд. руб.	96,60	95,25	97,26	289,11
	в % к ВРСС	2,01	1,80	1,73	1,84
0900	Сумма, в млрд. руб.	462,52	399,66	407,94	1270,12
	в % к ВРСС	9,61	7,54	7,26	8,07
1000	Сумма, в млрд. руб.	3533,80	4072,48	4370,79	11977,06
	в % к ВРСС	73,46	76,82	77,76	76,13
1100	Сумма, в млрд. руб.	79,87	100,48	98,55	278,90
	в % к ВРСС	1,66	1,90	1,75	1,77
1200	Сумма, в млрд. руб.	68,73	53,69	49,41	171,83
	в % к ВРСС	1,43	1,01	0,88	1,09
ВРСС	Сумма, в млрд. руб.	4810,74	5301,07	5620,69	15732,50
	в % к ВР	34,46	34,51	34,29	34,42
ВР в млрд. рублей		13960,13	15361,54	16392,21	45713,89

Условные обозначения. РКР – разделы классификации расходов. Номера разделов указаны в строгом соответствии с действующей классификацией расходов бюджета. ВРСС – всего расходы на социальную сферу; ВР – всего расходов областного бюджета. Источник: составлено и рассчитано автором на основании Федерального закона «О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов».

Планируется, что объем расходов на социальную сферу в 2014-2016 годах составит 15,73 трлн. рублей (что составит 34,42% от общей запланированной суммы расходов). При этом, наибольшую долю в структуре расходов на социальную сферу занимают расходы на социальную политику (73,46% - в 2014; 76,82% - в 2015; 77,76% - в 2016), наименьшую – средства массовой информации (1,43% - в 2014; 1,01% - в 2015; 0,88% - в 2016).

Важно отметить, что доля финансового обеспечения образования и здравоохранения в общем объеме расходов на социальную сферу в 2014-2016 годы останется достаточно высокой: в 2014 – 11,83% и 9,61%; в 2015 – 10,93% и 7,54%; в 2016 – 10,62% и 7,26% соответственно). Важно отметить, что доля финансового обеспечения культуры в общей структуре расходов на социальную сферу в 2014-2016 годах является достаточно высокой (в 2014 году – 2,01%; в 2015 году – 1,80%; в 2016 году – 1,73%). Ожидается, что общий объем расходов на культуру за 2014-2016 годы составит 289,11 млрд. руб.

В таблице 2 представлен структурный анализ финансового обеспечения культуры и кинематографии за счет средств федерального бюджета (в разрезе подразделов раздела 0800 «Культура, кинематография» действующей в настоящее время классификации расходов).

Таблица 2

Финансовое обеспечение культуры за счет средств федерального бюджета в 2014 году

Номер подраздела	Наименование подраздела	Объем расходов, в млн. руб.	Доля, в %
0801	Культура	85922,58	88,95
0802	Кинематография	6857,12	7,10
0803	Прикладные научные исследования в области культуры, кинематографии	395,13	0,41
0804	Другие вопросы в области культуры, кинематографии	3424,60	3,55
Всего по разделу 0800 «Культура, кинематография»		96599,43	100,00

Источник: составлено и рассчитано автором на основании Федерального закона «О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов».

Анализ данных, представленных в таблице 2, показывает, что наибольшую долю в структуре расходов по разделу 0800 «Культура, кинематография» занимают расходы на культуру (подраздел 0801 «Культура») – 85,92 млрд. рублей (что составляет 88,95% от общего объема расходов по данному разделу). В свою очередь, по подразделу 0802 «Кинематография» запланированы расходы в объеме 6,86 млрд. руб. (что составляет 7,10% от общего объема расходов по данному разделу).

Ожидается, что объем финансового обеспечения прикладных научных исследований в области культуры, кинематографии составит 395,13 млн. руб. (что составляет 0,41% от общего объема расходов по данному разделу).

Наконец, на финансирование других вопросов в области культуры, кинематографии запланировано выделение 3,42 млрд. рублей (что должно составить 3,55% от общего объема расходов по разделу 0800 «Культура, кинематография»).

Кроме того, в настоящее время в Российской Федерации реализуется государственная программа «Развитие культуры и туризма» на 2013-2020 годы. В рамках данной государственной программы выделено 4 подпрограммы: «Наследие», «Искусство», «Туризм», «Обеспечение условий реализации Программы». Также, в рамках реализации данной государственной программы намечена реализация двух федеральных целевых программ: «Культура России (2012 - 2018 годы)»; «Развитие внутреннего и въездного туризма в Российской Федерации (2011 - 2018 годы)». На реализацию данной государственной программы планируется выделить 847,46 млрд. руб. (в т.ч. в 2014 году - 102,26 млрд. руб.).

В таблице 3 представлены результаты структурного анализа расходов на реализацию государственной программы «Развитие культуры и туризма» на 2013-2020 годы в разрезе четырех подпрограмм. Так, наибольший объем средств выделяется на реализацию подпрограммы «Искусство» - 271,04 млрд. рублей за весь период реализации (в т.ч. в 2014 году 35,69 млрд. руб., что составляет 13,17% от общей суммы на реализацию подпрограммы). Также весьма значителен объем средств на реализацию подпрограммы «Наследие» - 246,92 млрд. руб. за весь период реализации (в т.ч. в 2014 году –

31,16 млрд, что составляет 12,62% от общего объема средств на реализацию данной подпрограммы)».

Таблица 3

Анализ финансового обеспечения на реализацию государственной программы «Развитие культуры и туризма»

№ п/п	Подпрограммы	Объем средств на реализацию		
		Всего, в млрд. руб.	В 2014 году	
			В млрд. руб.	В %
1	Наследие	246,92	31,16	12,62
2	Искусство	271,04	35,69	13,17
3	Туризм	3,65	0,73	20,00
4	Обеспечение условий реализации Программы	104,41	10,06	9,64
5	Всего по подпрограммам	626,02	77,64	12,40

Источник: составлено и рассчитано автором на основании данных государственной программы «Развитие культуры и туризма» на 2013-2020 годы.

Следует отметить, что согласно основным направлениям государственной политики по развитию сферы культуры и массовых коммуникаций в Российской Федерации до 2015 года и план действий по их реализации «необходимость сохранения и развития единого культурного и информационного пространства России обусловлена неоднородностью обеспечения населения услугами организаций культуры в силу географических особенностей страны и ряда факторов экономического характера» [5].

Кроме того, в проекте основ государственной культурной политики отмечено, что «на протяжении всей российской истории именно культура сосредотачивала и передавала новым поколениям духовный опыт нации, обеспечивала единство многонационального народа России, во многом определяла влияние России в мире» [6].

Таким образом, на основании проведенного исследования следует сделать вывод о том, что в настоящее время реализация культурной политики в Российской Федерации имеет важное значение, в том числе и для обеспечения экономической безопасности. Анализ финансового обеспечения культуры в 2014 году показал, что из федерального бюджета по разделу «Культура, кинематография» планируется выделить 96,6 млрд.руб. В процессе исследования было

выявлено, что на реализацию государственной программы «Развитие культуры и туризма» на 2013-2020 годы планируется выделить свыше 70 млрд. руб. (только на реализацию 4 подпрограмм запланировано выделение 77,64 млрд. руб.).

Важно отметить, что по итогам исследования можно сделать уверенный вывод о сохранении значительного внимания к развитию культуры и после завершения Года культуры.

Литература:

1. Федеральный закон от 02.12.2013 N 349-ФЗ (ред. от 03.02.2014) «О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов».
2. Государственная программа «Развитие культуры и туризма» на 2013-2020 годы (утв. Постановлением Правительства Российской Федерации 15 апреля 2014 г. № 317).
3. Балынин И.В. Финансовое обеспечение социальной сферы на федеральном и региональном уровнях: планы на 2014-2016 годы Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки / Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2 / відпов. ред. І.Б. Садовська. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2014. – С. 1-444., с.48-55.
4. Основные направления государственной политики по развитию сферы культуры и массовых коммуникаций в Российской Федерации до 2015 года и план действий по их реализации. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://mkrf.ru/dokumenty/581/detail.php?ID=61208>
5. Основы государственной культурной политики (проект). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://mkrf.ru/open-ministry/public-discussions/proekt-osnov-gosudarstvennoj-kulturnoj-politiki>
6. Портал государственных программ Российской Федерации. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gosprogrammy.gov.ru/Main/Start> .

УДК 336.7

Балынин И.В.,
аспирант
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации
г. Москва
Балынина С.А.,
преподаватель
Юрьев-Польский филиал Финуниверситета,
г. Юрьев-Польский

КОМПЛЕКСНЫЙ АНАЛИЗ ОБЪЕМА ВКЛАДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В 2011-2013 ГОДАХ

В статье представлены результаты комплексного анализа вкладов физических лиц в Российской Федерации в 2011-2013 годах в разрезе валюты, сроков привлечения (в т.ч. и структурный).

Ключевые слова: банковский сектор, вклады физических лиц, депозиты.

The article presents the results of a comprehensive analysis of individuals' deposits in the Russian Federation in 2011-2013 in the context of currency, term borrowings (including structural).

Keywords: banking, deposits of individuals, deposits.

У статті представлені результати комплексного аналізу вкладів фізичних осіб в Російській Федерації в 2011-2013 роках в розрізі валюти, строків залучення (в т.ч. і структурний).

Ключові слова: банківський сектор, вклади фізичних осіб, депозити.

В настоящее время Центральный банк Российской Федерации играет все большую роль в решении ключевых экономических проблем, решении поставленных задач, поддержании макроэкономической стабильности, развитии российской экономики. Так, в проекте (от 26 сентября 2014 года) основных направлениях единой государственной денежно-кредитной политики на 2015 год и период 2016 и 2017 годов отмечено, что «ситуация в экономике и на финансовом рынке ставит перед денежно-кредитной политикой Банка России непростые задачи». Безусловно, что их решение возможно лишь в условиях продуманной и взвешенной политики, осуществляемой кредитными учреждениями как при привлечении, так и при размещении средств. В этом контексте важное значение имеет

анализ объема и структуры вкладов физических лиц. Так, в таблице 1 представлены данные об объемах вкладов за 2011-2013 годы в разрезе валюты, а также темпы прироста за исследуемый период.

Таблица 1

Объемы вкладов физических лиц в 2011-2013 годах

Показатели	01.01.2011	01.01.2012	01.01.2013	01.01.2014	ТП
1	2	3	4	5	6
Всего	9818048	11871363	14251046	16957531	+72,72
в рублях	7918536	9702267	11763537	14000569	+76,81
в иностранной валюте	1899512	2169096	2487509	2956962	+55,67

Условные обозначения. ТП – темп прироста. Примечание. Данные по колонкам 2-5 представлены в млн. руб., по колонке 6 – в процентах.

Источник: составлено и рассчитано авторами на основании данных Центрального банка Российской Федерации [4].

Анализ таблицы 1 показывает, что объем вкладов физических лиц за исследуемый трехлетний период увеличился на 72,72 % (что в натуральном выражении составляет 7,14 трлн. руб.).

В таблице 2 представлена динамика вкладов физических лиц (в разрезе валюты). Так, за исследуемый период объем вкладов физических лиц в рублях увеличился на 1,91% (что в натуральном выражении составило 6,08 трлн. руб.). Соответственно, объем вкладов в иностранной валюте уменьшился на 1,91% (и увеличился в натуральном выражении на 1,06 трлн. руб.).

Таблица 2

Динамика вкладов физических лиц (в разрезе валюты)

Показатели	01.01.2011	01.01.2012	01.01.2013	01.01.2014	ИЗМ (+/-)
Всего, в млрд. руб.	9818,05	11871,36	14251,05	16957,53	+7139,48
Доля, в %	100	100	100	100	X
в млрд. руб.	7918,54	9702,27	11763,54	14000,57	+6082,03
Доля, в %	80,65	81,73	82,55	82,56	+1,91
в ин.валюте, в млрд. руб.	1899,51	2169,10	2487,51	2956,96	+1057,45
Доля, в %	19,35	18,27	17,45	17,44	-1,91

Источник: составлено и рассчитано авторами на основании данных Центрального банка Российской Федерации [4].

В таблице 3 представлены результаты анализа структуры вкладов физических лиц в рублях вкредитных организаций (в зависимости от сроков привлечения).

В дальнейшем в статье используются следующие условные обозначения: С1 – до востребования; С2 – на срок до 30 дней; С3 – на срок от 31 до 90 дней; С4 – на срок от 91 до 180 дней; С5 – на срок от 181 дня до 1 года; С6 – на срок от 1 года до 3 лет; С7 – на срок свыше 3 лет. ВИБ – в иностранной валюте.

Таблица 3

Вклады физических лиц в рублях по срокам привлечения, в%

Сроки привлечения	01.01.2011	01.01.2012	01.01.2013	01.01.2014
С1	19,45	21,12	20,81	20,52
С2	0,08	0,11	0,23	0,28
С3	1,24	1,26	1,80	1,98
С4	3,14	3,89	3,81	3,26
С5	12,72	15,27	17,21	14,69
С6	55,34	48,89	48,32	51,29
С7	8,05	9,47	7,83	7,99
Всего	100,00	100,00	100,00	100,00

Источник: составлено и рассчитано авторами на основании данных Центрального банка Российской Федерации [4].

По итогам анализа данных таблицы 3 можно сделать вывод о том, что в структуре вкладов физических лиц на протяжении всего периода исследования преобладали вклады на срок от 1 года до 3 лет. При этом, по состоянию на 01.01.2011 и 01.01.2014 таких объем средств, размещенных физическими лицами в такие вклады был более 50 % (от общего объема привлеченных кредитными организациями средств во вклады) – 55,34% и 51,29% соответственно. В то же время наименьшая доля приходится на вклады сроком до 30 дней (в исследуемом период их доля колеблется от 0,08% до 0,28%). Следует отметить, что значительная доля приходится и на вклады до востребования (19,45% на 01.01.2011, 21,12% на 01.01.2012, 20,81% на 01.01.2013, 20,52% на 01.01.2014).

В таблице 4 представлены результаты структурного анализа вкладов физических лиц в иностранной валюте в разрезе сроков привлечения. Следует сделать вывод о том, что в структуре вкладов физических лиц в иностранной валюте наибольшую долю занимают

вклады на срок от 1 года до 3 лет (например, на 01.01.2011 таковых было 60,25%). Наименьшую—занимают вклады на срок до 30 дней (в исследуемом периоде результат колеблется от 0,05% до 0,13%).

Анализ также выявил рост вкладов на срок свыше 3 лет с 10,08% (по состоянию на 01.01.2011) до 13,87% (по состоянию на 01.01.2014). При этом, доля вкладов в общей структуре на срок от 181 дня до 1 года уменьшилась с 16,36% до 13,11%.

Таблица 4

Вклады физических лиц в иностранной валюте
по срокам привлечения, в %

Сроки привлечения	01.01.2011	01.01.2012	01.01.2013	01.01.2014
C1	9,77	10,11	9,91	10,00
C2	0,05	0,13	0,10	0,07
C3	0,93	1,01	0,98	0,94
C4	2,57	2,35	2,35	2,03
C5	16,36	14,88	14,92	13,11
C6	60,25	58,57	59,01	59,98
C7	10,08	12,96	12,74	13,87
Всего	100,00	100,00	100,00	100,00

Источник: составлено и рассчитано авторами на основании данных Центрального банка Российской Федерации [4].

В таблице 5 представлены результаты расчетов темпов прироста объемов вкладов в разрезе валюты вклада и сроков привлечения средств кредитными организациями.

Таблица 5

Темпы прироста вкладов физических лиц 2011-2013 годах

Сроки привлечения	Темп прироста, в %		
	Общая сумма	В рублях	ВВВ
C1	+83,66	+86,59	+59,40
C2	+461,15	+519,15	+101,84
C3	+163,86	+182,77	+58,61
C4	+73,59	+83,53	+22,96
C5	+85,46	+104,19	+24,78
C6	+62,03	+63,88	+54,96
C7	+84,44	+75,49	+114,21
Всего	+72,72	+76,81	+ 55,67

Источник: составлено и рассчитано авторами на основании данных Центрального банка Российской Федерации [4].

Из таблицы 5 видно, что в исследуемом периоде произошел прирост объема вкладов как в рублях, так и в иностранной валюте по всем срокам привлечения. Следует отметить, что наибольший прирост объема вкладов зафиксирован на срок до 30 дней – в 4,62 раза (за счет увеличения в 6,19 раз рублевых вкладов и в 2,02 раза вкладов в иностранной валюте). Проведенный анализ также показал, что в исследуемом период значительно увеличился объем вкладов на душу населения (в 1,72 раза) - с 68,72 тыс. руб. до 118,03 тыс. руб. (+49,31 тыс. руб., в процентном выражении). Так, в таблице 6 представлены результаты расчета объема рублевых вкладов на душу населения.

Таблица 6

Объем вкладов физических лиц (в рублях)
на душу населения, тыс. руб.

Сроки привлечения	01.01.2011	01.01.2012	01.01.2013	01.01.2014
C1	10,78	14,32	17,08	20,00
C2	0,04	0,07	0,19	0,27
C3	0,68	0,86	1,48	1,92
C4	1,74	2,64	3,12	3,17
C5	7,05	10,35	14,12	14,31
C6	30,67	33,16	39,65	49,98
C7	4,46	6,42	6,42	7,78
в рублях — всего	55,43	67,82	82,06	97,45
Всего (в рублях и иностранной валюте)	68,72	82,98	99,42	118,03

Источник: составлено и рассчитано авторами на основании данных Центрального банка Российской Федерации [4].

Из таблицы 6 видно, что объем рублевых вкладов на душу населения увеличился на 42,02 тыс. рублей (в 1,76 раза). Следует подчеркнуть, что увеличение произошло по всем срокам привлечения.

В таблице 7 представлены результаты расчета объема вкладов в иностранной валюте на душу населения.

Таблица 7

Объем вкладов физических лиц (в иностранной валюте) на душу
населения, тыс. руб.

Сроки привлечения	01.01.2011	01.01.2012	01.01.2013	01.01.2014
C1	1,30	1,53	1,72	2,06
C2	0,01	0,02	0,02	0,01
C3	0,12	0,15	0,17	0,19

Продолжение табл. 7

C4	0,34	0,36	0,41	0,42
C5	2,17	2,26	2,59	2,70
C6	8,01	8,88	10,24	12,34
C7	1,34	1,96	2,21	2,85
в т.ч. в ин.валюте	13,30	15,16	17,35	20,58
Всего(в рублях и иностранной валюте)	68,72	82,98	99,42	118,03

Источник: составлено и рассчитано авторами на основании данных Центрального банка Российской Федерации [4].

Наконец, проанализируем динамику максимальной процентной ставки по вкладам в российских рублях десяти кредитных организаций, привлекающих наибольший объем депозитов. По данным Банка России был построен график, который представлен на рисунке 1.

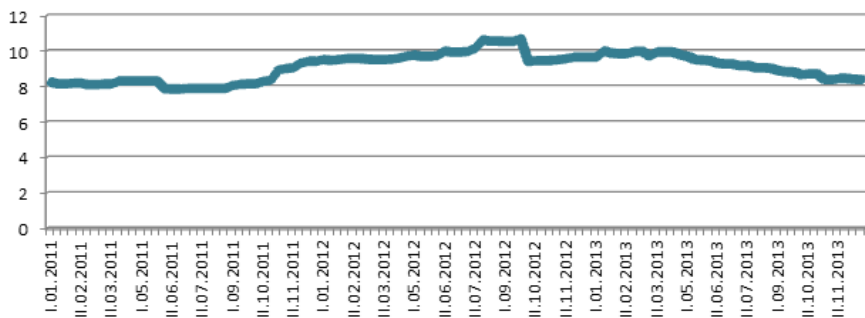


Рис. 1. Динамика максимальной процентной ставки (по вкладам в российских рублях) десяти кредитных организаций, привлекающих наибольший объем депозитов в 2011-2013 годах

Анализ рисунка 1 позволяет сделать вывод о том, что в исследуемом периоде максимум зафиксирован в сентябре 2012 года (в третьей декаде она составила 10,684%), а минимум – в июне-августе 2011 года (7,85-7,88%). Следует отметить, что в период с января по сентябрь 2014 года отмечается рост процентной ставки (с 8,31% в январе 2014 до 9,382% - в третьей декаде сентября).

Таким образом, по итогам проведенного исследования следует сделать вывод о том, что объем вкладов увеличился на 72,72%, в рублях – на 76,81%, в иностранной валюте – на 55,67%. Наибольшую долю в структуре вкладов (как рублевых, так и в иностранной валюте) занимают вклады на срок от 1 года до 3 лет.

Литература:

1. Федеральный закон от 23.12.2003 N 177-ФЗ (ред. от 21.07.2014) «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации».
2. Балынин И.В. Комплексная модель рейтинговой оценки субъектов Российской Федерации по уровню риска негативного кредитного влияния на региональные экономики: теоретический аспект и практическая реализация// Интернет-журнал «Экономические исследования», 2013, №3, с.36-49.
3. Основные направления единой государственной денежно-кредитной политики на 2015 год и период 2016 и 2017 годов (проект). – [Электронный ресурс]. URL: [http://www.cbr.ru/today/publications_reports/on_2015\(2016-2017\)pr.pdf](http://www.cbr.ru/today/publications_reports/on_2015(2016-2017)pr.pdf)
4. Центральный банк. – [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cbr.ru/>

УДК 657.6

Бляхарчук М.О.,
здобувач
Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

У статті досліджено сутність внутрішнього аудиту облікової політики та запропоноване визначення поняття «внутрішній аудит облікової політики». Висвітлено бачення завдань внутрішнього аудиту підприємства вітчизняними та зарубіжними науковцями, виокремлено завдання внутрішнього аудиту облікової політики.

Ключові слова: внутрішній аудит, внутрішній аудит облікової політики, завдання внутрішнього аудиту облікової політики.

The article explores the nature of internal auditing accounting policies and the proposed definition of "internal audit of accounting policies". Lit vision of internal audit of the enterprise with domestic and foreign scientists, selected tasks of internal audit of accounting policies.

Keywords: internal audit, internal audit of accounting policies, tasks of internal audit of accounting policies.

В статье исследовано сущность внутреннего аудита учетной политики и предложено определение понятия «внутренний аудит учетной политики». Представлено видение задач внутреннего аудита предприятия отечественными и зарубежными учеными, выделены задачи внутреннего аудита учетной политики.

Ключевые слова: *внутренний аудит, внутренний аудит учетной политики, задачи внутреннего аудита учетной политики.*

Під час зовнішньої аудиторської перевірки аудитор зобов'язаний дослідити систему внутрішнього контролю підприємства-клієнта як невід'ємну складову загальної системи управління. Облікова політика є засобом організаційного та обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю на підприємстві. З іншого боку облікова політика є об'єктом аудиту не тільки зовнішнього, а й внутрішнього аудиту.

Даний висновок підтверджується баченням об'єктів аудиту Утенкової К.О., на її думку об'єктами внутрішнього аудиту являються:

- стан ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;
- фінансова звітність та її вірогідність;
- стан активів підприємства і джерел їх утворення;
- забезпеченість підприємства власними обіговими коштами;
- забезпеченість власними засобами;
- платоспроможність і фінансова стійкість;
- система управління підприємством;
- робота економічних і технічних служб;
- сплата податків підприємством;
- планування, нормування і стимулювання на підприємстві;
- виробничо-господарська діяльність;
- достовірність проектно-кошторисної документації;
- організація і технологія виробництва;
- господарські процеси;
- організація праці і трудова дисципліна тощо [1].

Як бачимо всі перелічені об'єкти прямо чи опосередковано стосуються облікової політики підприємства.

Внутрішній аудит деякі автори ототожнюють з внутрішнім контролем, наприклад Ільїна С.Б. [2, с. 126]. Така ситуація викликана через відсутність у вітчизняному законодавстві визначення самого поняття «внутрішній аудит». Звернемося до трактування у Міжнародних стандартах аудиту: «Внутрішній аудит – діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку

виконує окремий відділ. Функції внутрішнього аудиту охоплюють, зокрема, перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.» [3, с. 235].

Визначення, яке найбільш точно відображає сутність внутрішнього аудиту та його роль в системі внутрішнього контролю, пропонує Бутинець Ф.Ф. : «Внутрішній аудит – це організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва або власників і регламентована внутрішніми нормативними актами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу, та надійністю функціонування всієї системи внутрішнього контролю.» [4, с. 256].

З огляду на вище викладене пропонуємо таке визначення аудиту облікової політики – це організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва або власників і регламентована внутрішніми нормативними актами система контролю за правильністю встановлення та дотриманням принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Між обліковою політикою та внутрішнім аудитом існує як прямий, так і зворотний зв'язок. Внутрішній аудит сприяє удосконаленню способів, принципів та методів відображення в обліку фактів господарської діяльності. Процедури внутрішнього аудиту розробляють в межах облікової політики підприємства, що дозволяє виявити ризики господарської діяльності організації та ефективно управляти ними. В цілому внутрішній аудит систематизує та дисциплінує підхід до оцінки процесів контролю, що в свою чергу сприяє досягненню суб'єктом господарювання своєї мети та поставлених завдань.

Внутрішні аудитори виконують специфічні перевірки, внаслідок чого своєчасно виявляють приховані недоліки та відхилення, тобто забезпечують захист від помилок і зловживань; визначають «зони ризику»; оцінюють можливості попередження майбутніх недоліків або відхилень; допомагають ідентифікувати слабкі сторони і мінімізувати їх вплив на результати роботи [5, с. 128].

Науковці описують низку завдань внутрішнього аудиту, представимо їх у табличному вигляді:

Таблиця 1.

Завдання внутрішнього аудиту

Автори	Завдання внутрішнього аудиту
1	2
І.В. Колос, Н.Й. Радіонова [5, с. 132-133] Немченко В. В. [6, с. 392] Пшенична А.Ж. [8, с. 243] Гордієнко Н.І. [9, с. 157]	перевірка системи економічних регламентів і регуляторів на предмет достатності та відповідності чинним правовим актам і статуту; перевірка дотримання законів і внутрішніх правил;
Немченко В. В. [6, с. 392] Гордієнко Н.І. [9, с. 157]	перевірка і моніторинг, вивчення і оцінка ефективності системи внутрішнього контролю;
І.В. Колос, Н.Й. Радіонова [5, с. 132-133]	перевірка правильності складання та умов виконання господарських договорів;
Немченко В. В. [6, с. 391] І.В. Колос, Н.Й. Радіонова [5, с. 132-133] С. І. Дерев'яно та ін. [7, с. 185] Гордієнко Н.І. [9, с. 156]	перевірка бухгалтерської інформації; вивчення окремих статей звітності; перевірка сальдо і оборотів за окремими рахунками бух обліку; експертиза бухгалтерських балансів і звітів, правильності організації, методології та техніки ведення бухгалтерського обліку;
І.В. Колос, Н.Й. Радіонова [5, с. 132-133] Немченко В. В. [6, с. 392] С. І. Дерев'яно та ін. [7, с. 185] Пшенична А.Ж. [8, с. 243]	перевірка: наявності, стану, правильності оцінки майна; ефективності використання ресурсів; дотримання чинного порядку встановлення та застосування цін, тарифів; розрахунково-платіжної дисципліни; своєчасності сплати до бюджету податків і платежів до позабюджетних фондів; огляд коштів для ідентифікації, виміру, класифікації та інформування;

Продовження табл. 1

1	2
<p>С. І. Дерев'яно та ін. [7, с. 185] Пшенична А.Ж. [8, с. 243] Гордієнко Н.І. [9, с. 157]</p>	<p>надання повної достовірної інформації про діяльність підприємства та його фінансово-майновий стан; підготовка огляду ефективності діяльності підприємства, в тому числі не фінансових засобів керівництва;</p>
<p>Немченко В. В. [6, с. 391] С. І. Дерев'яно та ін. [7, с. 185] Гордієнко Н.І. [9, с. 157]</p>	<p>перевірка засобів і способів ідентифікації інформації; оцінка ефективності інформаційних систем підприємства; оцінка та контроль використовуюваного програмного забезпечення;</p>
<p>І.В. Колос, Н.Й. Радіонова [5, с. 132-133]</p>	<p>експертиза достовірності обліку витрат на виробництво, повноти відображення доходів, точності визнання фінансових результатів, раціонального використання прибутку;</p>
<p>Немченко В. В. [6, с. 391] С. І. Дерев'яно та ін. [7, с. 185] Пшенична А.Ж. [8, с. 243]</p>	<p>перевірка оперативних даних, якими користується система управління; ідентифікація і усунення «слабких» місць в системі управління; проведення експертизи фінансової та оперативної інформації;</p>
<p>І.В. Колос, Н.Й. Радіонова [5, с. 132-133]</p>	<p>консультування засновників, керівників підрозділів, спеціалістів і працівників апарату управління з економічних та юридичних питань;</p>
<p>Немченко В. В. [6, с. 392] С. І. Дерев'яно та ін. [7, с. 185] Гордієнко Н.І. [9, с. 157]</p>	<p>контроль за дисципліною виконання рішень керівництва або власників; перевірка поточної діяльності окремих структурних підрозділів; контроль дотримання комерційної таємниці; розслідування окремих випадків та неадекватних дій персоналу управління; попередження шахрайства, помилок, недоліків;</p>
<p>І.В. Колос, Н.Й. Радіонова [5, с. 132-133] Гордієнко Н.І. [9, с. 157]</p>	<p>організація підготовки до перевірки (експертизи) зовнішнього аудиту, податкової адміністрації та інших органів зовнішнього контролю.</p>

Продовження табл. 1

1	2
І.В. Колос, Н.Й. Радіонова [5, с. 132-133] Немченко В. В. [6, с. 392] Пшенична А.Ж. [8, с. 243] Гордієнко Н.І. [9, с. 156]	розробка та надання обґрунтованих пропозицій щодо покращення організації системи контролю, бухгалтерського обліку і розрахункової дисципліни, підвищення ефективності програм розвитку, зміни структури виробництва та видів діяльності;

Ми ж виділимо завдання внутрішнього аудиту облікової політики підприємства:

- контроль відповідності чинному законодавству;
- перевірка доцільності та точності окремих положень облікової політики з точки зору економічної ефективності;
- контроль за обґрунтованістю внесення змін в облікову політику;
- аналіз та оцінка факторів, що впливають на ті чи інші положення облікової політики з метою мінімізації ймовірного негативного впливу на принципи, методи та процедури бухгалтерського обліку на підприємстві;
- забезпечення дотримання положень облікової політики всіма структурними підрозділами підприємства;
- сприяння реалізації облікової політики;
- розробка рекомендацій щодо вдосконалення Наказу про облікову політику;
- консультування зацікавлених внутрішніх користувачів облікової інформації з приводу питань облікової політики;
- підготовка інформації щодо облікової політики для зовнішнього аудиту, перевірок контролюючих органів тощо.

Отже, можна зробити висновок, що внутрішній аудит облікової політики є тим важливим засобом, який дозволяє підвищити ефективність облікової політики підприємства, що в свою чергу сприяє досягненню поставлених стратегічних цілей та підвищує інвестиційну привабливість підприємства.

Література:

1. Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник. - К.: Алерта, 2011. - 408 с. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://pidruchniki.com/1095052442174/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/vnutrishniy_audit#811
2. Ільїна С.Б. Основи аудиту: Навчально-практичний посібник. — К.: Кондор, 2005р. – 378 с.
3. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: (Пер. з англ. мови) / [О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик та ін.]. – К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "Статус", 2006. – с.1152.
4. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
5. І.В. Колос, Н.Й. Радіонова Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз . - 2013. - Вип. 1. - С. 126-141.
6. Немченко В. В. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. Немченко В. В ., Редько О. Ю., Підруч-ник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
7. Основи аудиту. С. І. Дерев'яно, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло. / Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.
8. Пшенична А.Ж. Аудит. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
9. Гордієнко Н.І., Харламова О.В. Карпенко М.Ю. Аудит, методика і організація: Навчальний посібник (для студентів економічних спеціальностей). У 2 частинах. Частина 1.– Харків: ХНАМГ, 2007. – 163 с. (452 с.)

УДК 338.45.01

Болдак А.К.,

к.э.н., доцент

Гродненский филиал ЧУО «БИП-Институт правоведения»

г. Гродно

**РЕМЕСЛЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В
ТРАНСФОРМАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКЕ РЕСПУБЛИКИ
БЕЛАРУСЬ**

Статья посвящена изучению развития ремесленничества в Республике Беларусь. Дана оценка современного состояния ремесленничества, отмечен его рост в стране. Выявлены возможности развития ремесленничества в Республике Беларусь в условиях перехода к рыночной экономике.

Ключевые слова: *ремесленная деятельность, переходная экономика, Республика Беларусь.*

The article is devoted to the study of handicraft in the Republic of Belarus. Estimation of the current status of artisan, marked by the growth in the country. Identify opportunities of handicraft in the Republic of Belarus in conditions of transition to a market economy.

Keywords: *handicraft, transition to a market economy, the Republic of Belarus.*

Стаття присвячена вивченню розвитку ремісництва в Республіці Білорусь. Дана оцінка сучасного стану ремісництва, відзначений його зростання в країні. Виявлено можливості розвитку ремісництва в Республіці Білорусь в умовах переходу до ринкової економіки.

Ключові слова: *реміснича діяльність, перехідна економіка, Республіка Білорусь.*

Проблема развития ремесленничества имеет большое социально-экономическое значение. Ремесленничество, как социальный институт, крепит общество самостоятельностью «снизу», его развитие способствует формированию среднего класса и ведет к сокращению уровня безработицы и снижению социальной напряженности. Рост количества ремесленников создает благоприятные предпосылки для развития эффективной конкуренции на рынке. Их гибкость и мобильность дают возможность решить целый комплекс хозяйственных и социальных задач — от более полного удовлетворения населения сравнительно дешевыми и необходимыми в повседневной жизни товарами народного потребления до расширения занятости.

Ремесленничество важно и с точки зрения развития туризма, а также поднятия престижа национальной культуры на международной арене.

Вместе с тем, современных научных исследований о ремесленной деятельности немного, да и те, которые все-таки акцентируют на ней внимание, относятся скорее к праву, нежели к экономике. В числе подобных работ необходимо выделить труды С.В. Савосьян, Е.Д. Пасюковой и др.

Однако накопленный опыт показывает, что не все практические вопросы ремесленной деятельности решены.

В связи с этим возникает необходимость в научном обосновании объективной необходимости развития ремесленничества.

Цель работы - изучить современную ремесленную деятельность в Республике Беларусь. Объектом исследования является

формирующийся сектор ремесленничества в условиях переходной экономики, а предметом - его развитие.

Материал и методику исследования составили результаты исследований зарубежных и отечественных ученых по проблемам развития ремесленничества и национальной экономики, нормативно-правовые документы правительственных учреждений Республики Беларусь по экономическим и хозяйственным вопросам, данные статистических отчетов.

При исследовании применялись методы диалектической логики, научной абстракции, индукции и дедукции, анализа и синтеза, сравнительного и других методов экономического анализа.

При проведении исследования установлено, что создание ремесленного сектора экономики является дорогостоящим процессом. Для национальной экономики гораздо выгоднее использовать наемных работников, стоимость обучения и труда которых существенно ниже, чем ремесленников. Практически каждый из наемных работников тратит на свою подготовку меньше времени, чем ремесленник соответствующего вида деятельности. К тому же ремесленник вынужден овладеть всеми приёмами по изготовлению продукта, а наемный работник ограничивается использованием лишь одного или, в лучшем случае, нескольких приёмов.

В Республике Беларусь развитию ремесленничества стали уделять внимание лишь в последнее время. 16 мая 2005 г. принят Указ Президента Республики Беларусь "О некоторых вопросах осуществления физическими лицами ремесленной деятельности» [1]. Граждане вправе осуществлять по заявительному принципу без государственной регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей определенные виды ремесленной деятельности.

Гражданин, желающий заниматься ремесленной деятельностью, обязан до ее начала уплатить сбор за осуществление ремесленной деятельности. Независимо от того, сколько видов ремесленной деятельности он будет осуществлять, размер сбора составляет одну базовую величину в календарный год, определяемую на момент его уплаты.

Согласно статье 319 Налогового кодекса Республики Беларусь ремесленники освобождаются от подоходного налога с физических лиц и единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных

физических лиц в части доходов, полученных ими от осуществления ремесленной деятельности [2]. В качестве подтверждения осуществления ремесленной деятельности может быть представлена квитанция об уплате ремесленного сбора.

При этом виды ремесленной деятельности должны соответствовать следующим критериям:

- отличаться высоким уровнем ручного труда;
- иметь мелкотоварный характер производства;
- быть направленными на удовлетворение бытовых потребностей граждан.

Следует подчеркнуть, что ремесленная деятельность – это деятельность, осуществляемая самостоятельно, без привлечения иных физических лиц по трудовым и (или) гражданско-правовым договорам. Поэтому лицо, занимающееся ремесленной деятельностью, не имеет права привлекать наемных работников.

Сообразно с этим в Республике Беларусь наблюдается устойчивый рост количества граждан, осуществляющих ремесленную деятельность.

Так, по состоянию на 1 января 2014 г. сбор за осуществление ремесленной деятельности уплатило 8 083 физических лица, что на 494 человека больше аналогичного показателя прошлого года [3].

Больше всего зарегистрировано ремесленников в г. Минск- 1 737 человек. Среди областей наибольшее количество ремесленников – в Брестской -1 304 человека, наименьшее – в Могилевской – 801 человек (табл.).

Таблица

Ремесленничество в Республике Беларусь

Наименование области	Количество физических лиц, уплативших сбор за осуществление ремесленной деятельности		
	за 2011 г.	за 2012 г.	за 2013 г.
Брестская	783	1 121	1 304
Витебская	1 023	1 363	1 279
Гомельская	652	853	980
Гродненская	656	966	1 015
Минская	672	875	967
Могилевская	593	755	801
г. Минск	1 006	1 656	1 737
Всего по республике	5 385	7 589	8 083

При оценке ремесленничества в Республике Беларусь следует учитывать проявляющиеся на региональном уровне национальные и исторические особенности ремесел, семейных форм организации предпринимательской деятельности, сезонных работ, самозанятости.

Возрождению ремёсел способствует развитие туризма, являясь прекрасным способом привлечения отдыхающих [4]. Так, Лидский районный центр ремесел и традиционной культуры «Спадчына» - единственный в Беларуси, который представляет наследие белорусской традиционной культуры и народных ремесел "вживую", в интерактивной форме. Туристы, посещающие центр, могут не только увидеть выставку изделий народных мастеров, но и принять самое непосредственное участие в их создании. Прямо в центре работают гончары, мастера по керамике, соломоплетению, вязанию, вышивке, валянию из шерсти, изготовлению писанок, ткачеству. Здесь же созданы кукольный театр "Батлейка,а также" музыкальный коллектив, исполняющий белорусские народные песни и музыку на воссозданных по образцам аутентичных белорусских народных инструментах (колесной лире, жалейках), а также проводит мастер-классы по старинным белорусским танцам. К тому же, благодаря активной деятельности по производству и реализации уникальных сувенирных изделий ручной работы и оказанию анимационных туристических услуг Центру «Спадчына» удалось стать самокупаемым [5].

Сообразно с этим полагаем, что в каждом районе Беларуси следует открыть Дом (центр) ремесел, где изучали бы приемы и технологии старых мастеров, проводились выставки и мастер-классы, делались сувениры.

В качестве одного из эффективных механизмов развития ремесленничества можно рассматривать формирование фондов поддержки, осуществляющих деятельность по следующим направлениям:

- 1) использование тендеров и конкурсов для распределения индивидуальных заказов между ремесленниками;
- 2) развитие схем микрокредитования, кредитно-гарантийной и кредитно-залоговой деятельности сельского ремесленничества;
- 3) поддержка ремесленничества через фонды поддержки предпринимателей;

4) формирование основ вхождения в ранг ремесленников выпускников системы начального профессионального образования.

Действующее законодательство следует дополнить нормами о развитии ремесленной деятельности как ключевого элемента малого бизнеса и профессионального образования [6].

Предусмотреть в образовательных программах специальные теоретические и практические знания по ремесленничеству. Полагаем, что каждый выпускник учебного заведения среднего и высшего звена должен иметь возможность овладения ремесленными профессиями.

Таким образом, в современных условиях перехода к рыночной экономике ремесло обогащается новыми знаниями, материалами и технологиями, а также новыми возможностями коммуникации, кооперации и специализации. Все это позволяет вписать ремесленничество в систему трансформационной экономики, которая строится в Республике Беларусь.

Литература:

1. Указ Президента Республики Беларусь «О некоторых вопросах осуществления физическими лицами ремесленной деятельности» от 16 мая 2006 г. № 225. [Электронный ресурс].- Режим доступа: <http://www.zakon.by./2014/06.htm>.
2. Закон Республики Беларусь от 29 декабря 2009 г. № 71-3 «Особенная часть Налогового кодекса Республики Беларусь» (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2010 г., № 253, 2/1726).
3. Ремесленничество. Министерство экономики Республики Беларусь. [Электронный ресурс].- Режим доступа: <http://www.economy.gov.by./2014/09.htm>.
4. Государственная программа развития туризма в Республике Беларусь на 2011-2012 годы. Утверждена Постановлением Совета Министров Республики Беларусь 24 марта 2011 г. №373. [Электронный ресурс].- Режим доступа: <http://www.zakon.by./2014/09.htm>.
5. Туризм. Министерство экономики Республики Беларусь .- Режим доступа: <http://www.economy.gov.by./2014/09.htm>.
6. Закон Республики Беларусь от 9 июля 1999 №282-3 "О народном творчестве, народных промыслах (ремеслах) в Республике Беларусь"(Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2009 г., № 276, 2/1603

УДК 657.1

Бочуля Т.В.,

к.е.н., доцент

Харківський державний університет харчування та торгівлі,
м. Харків

КОНЦЕПЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: АНАЛІЗ, ВИСНОВКИ, УРОКИ НА МАЙБУТНЄ

У статті досліджені сучасні концепції організації бухгалтерського обліку та складання облікової звітності. Викладено авторську позицію стосовно розвитку концепцій, їх практичної цінності та відповідності реаліям сучасної багатоаспектної економіки.

Ключові слова: концепція, бухгалтерський облік, облікова звітність, управлінське рішення.

The article examines modern concepts of accounting and preparation of accounting statements. Author's position regarding the development of concepts, their practical value and conformity of the realities of the modern multidimensional economy was set out.

Keywords: concept, accounting, accounting statements, management decision.

В статье исследованы современные концепции организации бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Изложена авторская позиция относительно развития концепций, их практической ценности и соответствия реалиям современной многоаспектной экономики.

Ключевые слова: концепция, бухгалтерский учет, бухгалтерская отчетность, управленческое решение.

Відкриваючи книги, монографії, журнали, перше, на що звертається увага, це велика кількість нових пропозицій, розробка яких мала на меті удосконалити існуючі системи, об'єкти, процеси тощо. Кожна пропозиція є унікальною і відображає думку, позицію автора стосовно проблеми, що склалася в економіці та суспільстві. В основі кожної проблеми лежить фундаментальне, багатоаспектне питання, для вирішення якого мають бути залучені інститути, фахівці, ресурси та час. Проблема та її рішення лежать по різні сторони «лабіринту», що складається із методів, принципів, концепцій, висновків, досвіду та професійних компетенцій, які мають різний «вихід». Бухгалтерський облік не є виключенням – в його основі лежить глобальна проблема, як зробити його ще кращим, тобто удосконалити до стану універсальної системи формування

інформаційно-аналітичних ресурсів управління підприємницькою діяльністю. Позиції вчених щодо цієї проблеми різняться залежно від їх особистої позиції до відомого вислову: «Краще – це ворог хорошого». Важливим чинником є досвід, знання вченого, наукова школа, під впливом якої він формувався, вчителі, досвід тощо. Це традиційні чинники, які по-різному проявляють себе, залежно від особистісно-психологічних якостей науковців, менталітету, що в сукупності формують наукову особистість. Дослідження концепцій, тобто точок зору вчених ніколи не втратить своєї актуальності, в нагоді чому стає час, перебіг якого змінює все існуюче, отже, змушує кожного разу починати з початку.

Ключовими словами для науковців у пропозиції концепцій бухгалтерського обліку стали «користувачі» та «прийняття рішень». Стосовно першого зрозуміло, що інформація призначена для певної особи (або групи осіб), яка має в ній потребу і за її рахунок планує усунути невизначеність у виконанні поставленого завдання. Підкреслюючи вагомість користувача, передусім, внутрішнього, право бути видом, а не просто концепцією, отримав управлінський облік, положення якого було вельми хитким на початку «ринкової практики» економіки України. Управлінський облік став відповіддю для потреби «прийняття рішень», які розроблялися, формувалися, обиралися на підставі його інформаційного результату. Чинник прийняття рішень червоною лінією проходить через всі види, форми та концепції бухгалтерського обліку, оскільки людина імпортує інформацію не через дозвільну цікавість, а з конкретною метою та очікуванням результату. Результат може бути відомий і прорахований, а може бути неочікуваним і випадковим. Бухгалтерський облік завжди зрозумілий і поміркований щодо результатів, наслідків, очікувань тощо. Загально визнаним є вислів відомого російського вченого Я.В. Соколова: «бухгалтерський облік – це те, що, згідно із заданими правилами, робить бухгалтер» [1, с. 16]. Першість вченим віддана людині – професіоналу, фахівцю, спеціалісту. Виникає ще одне питання/проблема – що є першим – правило або людина. Правила визначають діяльність людини, яка розробляє правила. Парадоксально, але факт, що бухгалтерський облік можна порівняти із довгоплинним експериментом, що передбачає маніпуляції із різними «реактивами». Особливим «реактивом» є творчість або креативність, що стала

«сірчаною кислотою» для організації бухгалтерського обліку та складання облікової звітності. Із розділу хімії відомо, що для нормального протікання реакції слід сірчану кислоту додавати в воду, а не навпаки. Так само й із бухгалтерським обліком – можна робити цей процес творчим і навіть треба, а не в творчості шукати елементи бухгалтерського обліку. Чи може бути облік творчим – це міф, вигадка, фантазія, або об’єктивна реальність? Бухгалтер відповідає критеріям творчої особистості, що розглядають як «...здатну до постановки та оригінального вирішення задач з високим рівнем мотивації до реалізації своїх ідей» [2, с. 144]. Це думка одного із представників креативно налаштованих дослідників, яких ще називають реформаторами. З іншого «табору» вчених, що є традиціоналами, слід виділити відомого дослідника, який одним із перших офіційно заявив про зворотний бік «творчості» в бухгалтерському обліку – Е. Райс, який написав книгу [3], що стала одкровенням для учасників фінансово-економічних відносин. Науковець без применшення розтлумачив, яким чином можна маніпулювати зі звітністю, щоб «задовольнити» користувачів інформації. Отже, напрашується висновок, що творчою може бути людина, яка формує звітну інформацію «за власним рецептом», проте в межах прийнятих стандартів. У одному із наукових досліджень, присвяченого обліковому визнанню інтелектуального капіталу автори І.А. Бігдан та С.Г. Кравченко порівняли процес перетворення сукупності індивідуальних інтелектуальних капіталів в інтелектуальний капітал організації з «ефектом борщу» [4, с. 12]. Сміливе, нестандартне зауваження, що можна частково перенести й на систему бухгалтерського обліку, яка на кожному підприємстві, в умовах дії одних і тих самих стандартів, методів, принципів і процедур, є різною, що проявляється, передусім, в розробці облікової політики. В організації бухгалтерського обліку та складанні облікової політики бухгалтерам нині доступні «інгредієнти» вітчизняні та імпортні – українські положення (стандарты) бухгалтерського обліку та міжнародні стандарти фінансової звітності.

Практика та досвід зарубіжних країн завжди мали різне виявлення для національної системи бухгалтерського обліку, що пов’язане із несхожим історичним етапом розвитку економіки та бухгалтерського обліку, менталітету виробників і користувачів облікової звітності, пріоритету в забезпеченні інформаційних інтересів

різних груп користувачів. За першим пунктом у статті зверталася увага на «застій» в економіці та ринкових відносинах, що мало наслідки й для системи бухгалтерського обліку. Менталітет – це чинник, якому приділено необґрунтовано недостатню увагу, проте який є вирішальним для будь-якої професії, особливо для бухгалтера, що має відрізнитися особливими людськими якостями від інших спеціалістів, адже кожного дня бухгалтер опікується збереженням та збільшенням майна (основне завдання бухгалтерського обліку), яке йому навіть не належить. Користувачі інформації також різні і очікують від інформації знань, що дозволять вирішити поставлену задачу з меншими витратами часу та коштів і більшим економічним зиском. Інформація має доповнювати знання користувача, а не формувати їх з нуля. «Зрозуміти» фінансову звітність може тільки підготовлений користувач, що розуміється хоча б на основах бухгалтерського обліку. Для всіх інших користувачів показники фінансової звітності будуть «пустими цифрами», за якими вони не зможуть побачити результати фінансово-господарської діяльності підприємства, його поточний стан та перспективи зміцнювати свої позиції в зовнішньому економічному середовищі. Фінансова звітність, з одного боку, є універсальним джерелом інформаційного забезпечення користувачів, проте, з іншої точки зору, така універсальність є «пасткою» для користувачів, які мають «різний розмір» (мається на увазі відоме англійське прислів'я про недоречність приміряти чуже взуття) і потребують урахування цієї різниці при складанні облікової звітності. Одним із перших за це питання взявся відомий український вчений С.Ф. Голов, роботи якого завжди відрізнялися сміливим новаторським характером. Науковець запропонував започаткувати багатопільовий бухгалтерський облік, основна ідея якого полягає в задоволенні інформаційних інтересів різних груп користувачів, що цілком логічно, враховуючи різне спрямування їх цільової установки [5]. Це не окремий вид обліку, а концепція стосовно його організації та складання звітності, що розвиває інформаційно-комунікаційну функцію бухгалтерського обліку. Ця концепція найбільш наближена до реальних потреб практики, адже в ній враховано факт залежності прийняття рішення від користувача, а не від часу, до якого належать показники.

Користувач інформації намагається жити одночасно в трьох часових вимірах – минулому, теперішньому та майбутньому. Сутність

людської природи в тому, що за рахунок минулого особа прагне виправдати свої дії та прийняті рішення, а в майбутньому бачить джерело потенційних благ, які обов'язково будуть доступні, але з часом. Древньогрецький філософ Арістипп визначав належним людині лише теперішнє, а не минуле та майбутнє, перше з яких пройшло, а друге – невідомо чи наступить. Час, що став минулим, втрачає реальність, проте це не стосується показників, оскільки вони відображають факт фінансово-господарської діяльності підприємства і ніколи не втрачуть своєї актуальності для складання висновків та оцінки прийнятих і реалізованих управлінських рішень. Зважаючи на чинник часу, фінансова звітність стала «інформацією non grata» для системи підтримки прийняття управлінських рішень. «Мертва» інформація не має цінності для менеджерів, які не бачать за показниками минулого перспективи майбутнього. Першість переконливо здобули концепції, розроблені для звітності «майбутнього». Однією із неоднозначних концепцій, що отримала підтримку серед вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, є концепція стратегічного обліку. Поняття стратегії являє собою розвинутий план конкретизації майбутніх процесів і результатів для максимізації вигод і мінімізації ризиків. Стратегія значно глибше поняття ніж план, оскільки додатково забезпечена ідеологією і логікою розвитку суспільства та економіки. Це природне коригування цілей підприємства відповідно до умов зовнішнього середовища, їх адаптація до реальних потреб підприємства, що формуються після моніторингу можливостей, загроз діяльності та потенціалу розвитку.

У стратегічному обліку, інтегруючи спеціальні прийоми і технології з класичною системою обліку, формується інформація для розробки фінансової стратегії, аналізу та планування, прийняття інвестиційних рішень. Стратегічний облік слід розглядати як концепцію розвитку управлінського обліку, виокремлення одного із напрямів інформаційно-аналітичного забезпечення запитів внутрішніх користувачів, на яких покладено відповідальне завдання примати управлінські рішення та піклуватися про розвиток підприємства.

У розвиток стратегічного управлінського обліку розроблена концепція фронтального обліку, яку підтримали вітчизняні і зарубіжні вчені [6; 7]. Відповідно до цієї концепції передбачено удосконалення управлінського обліку в його стратегічному характері через складання

інформаційно-аналітичних ресурсів управління діяльністю за фракталами часу та простору. Фрактальний підхід до складання облікової звітності обґрунтовується можливостями інноваційних технологій, які визначають сутність сучасної економіки.

Проведене дослідження здійснено для ознайомлення широкого загалу читачів із результатами розгляду сучасних концепцій бухгалтерського обліку та висновком автора, що всі концепції, які сьогодні пропонуються вченими однакові та різні одночасно. Різниця полягає в предметі, об'єкті, методах, підходах до організації обліку та складання облікової звітності. А однакові вони всі в тому, що мають, передусім, теоретичний характер і потребують суттєвих доопрацювань для практичної реалізації. Для цього потрібно засвоїти уроки минулого досвіду і сформувати власну стратегію, яка не буде йти врозріз із реальністю сучасної економіки, що виставила нові пріоритети та висунула нові вимоги до інформаційно-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання. Уроки на майбутнє можуть бути засвоєні двома різними шляхами – або через власні помилки, або через засвоєння помилок інших. Кожний із варіантів має свої переваги та недоліки, комбінація яких і визначить оптимальний варіант для окремо поставленого завдання.

Література:

1. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
2. Кравчина Т. В. Природа творчості та психологічні аспекти творчої особистості / Т. В. Кравчина // Наукові записки Національного університету «Острозька академія»: Серія «Психологія та педагогіка». – Острог, 2012. – Вип. 20. – С. 139–145.
3. Райс Э. Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разобратсья в бухгалтерской отчетности и в финансовом анализе : монография [пер. с англ.] / Э. Райс. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2006. – 352 с.
4. Бигдан И. А. Понимание экономической сущности – условие адекватности учетного признания интеллектуального капитала / И. А. Бигдан, С. Г. Кравченко // Облік інтелектуального капіталу: погляди у майбутнє. Збірник наукових праць за матеріалами Другої Міжнародної наукової практичної конференції (26-27 квітня 2012 р.). – Х. : ХІБМ, 2012. – С. 6–16.
5. Голов С. Теорія багатопільового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3–13.
6. Болдуев М. В. Врахування фракталів простору та часу при складанні похідного балансового звіту / М. В. Болдуев, Л. Н. Сергєєва // БізнесІнформ. – 2012. – № 6. – С. 139–142.

7. Лилеева Л. Р. Модели управления стратегией на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга [Электронный ресурс] / Л. Р. Лилеева // Наукоеведение : Интернет-журнал. – 2012. – № 3. – Режим доступа к ресурсу: <http://naukovedenie.ru/sbornik12/12-107.pdf>.

УДК 657.1

Брадул О.М.,
д.е.н., професор,
Юнацький М.О.,
асистент
Криворізький національний університет,
м. Кривий Ріг

ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В РОЗРІЗІ ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ

У статті досліджені основи облікової політики в розрізі Приміток до фінансової звітності за МСФЗ. Автор визначив зміст і структуру інформації, що повинна бути розкрита при складанні Приміток до фінансової звітності за МСФЗ.

Ключові слова: фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності, примітки до фінансової звітності, облікова політика.

This article explores the basics of accounting policies section of Notes to the financial statements under IFRS. The author defined the content and structure of the information to be disclosed in the preparation of the Notes to the financial statements under IFRS.

Keywords: financial reporting, international financial reporting standards, the notes to the financial statements, accounting policies.

В статье исследованы основы учетной политики в разрезе Примечания к финансовой отчетности по МСФО. Автор рассмотрел содержание и структуру информации, которая должна быть раскрыта при составлении примечаний к финансовой отчетности по МСФО.

Ключевые слова: финансовая отчетность, международные стандарты финансовой отчетности, примечания к финансовой отчетности, учетная политика.

Міжнародні стандарти фінансової звітності покликані узгодити, координувати різні системи бухгалтерського обліку й звітності з метою зіставності інформації, її зрозумілості в світовому масштабі. Бухгалтерський облік, у свою чергу, має на меті надання інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам про фінансовий стан

підприємства, результати його діяльності, рух грошових коштів та змін у власному капіталі. Для досягнення цієї мети фінансова звітність надає таку інформацію про суб'єкт господарювання:

- активи;
- зобов'язання;
- власний капітал;
- дохід та витрати, в тому числі прибутки та збитки;
- внески та виплати власникам, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників;

Дана інформація, разом з додатковою інформацією у примітках, допомагає користувачам фінансової звітності спрогнозувати майбутні грошові потоки суб'єкта господарювання і, зокрема, їхній час та вірогідність.

Повний комплект фінансової звітності за МСФЗ включає:

- 1) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- 2) звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за період;
- 3) звіт про зміни у власному капіталі за період;
- 4) звіт про рух грошових коштів за період;
- 5) примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення;
- 6) звіт про фінансовий стан на початок найбільш раннього порівняльного попереднього періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли він пере класифікує статті своєї фінансової звітності.

Примітки (Notes) містять інформацію на додаток до тієї, що представлена в Звіті про фінансовий стан, Звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, Звіті про зміни у власному капіталі та Звіті про рух грошових коштів. Примітки містять опис або деталізацію статей, представлених у фінансових звітах, та інформацію про статті, які не відповідають критеріям визнання в цих звітах.

Якщо фінансова звітність складена не на основі припущення безперервності, це слід зазначити в примітках до основних причин, через які діяльність суб'єкта господарювання не розглядається як безперервна та основу оцінки, використану для складання фінансової звітності [1, с. 54].

Згідно з МСБО 1 “Подання фінансових звітів” в примітках до фінансових звітів слід наводити інформацію:

- про основу складання фінансових звітів та облікову політику підприємства;
- необхідну МСФЗ, але не наведену безпосередньо у фінансових звітах;
- додаткову інформацію, яка не наводиться у фінансових звітах, але необхідна для правдивого відображення фінансового стану і результатів діяльності підприємства[2, с 33-34].

При цьому рекомендується наступна послідовність представлення інформації в примітках до фінансових звітів:

1. Вказівки на відповідність звітності вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності;
2. Виклад застосованих істотних облікових політик;
3. Пояснювальна інформація до статей, наведених безпосередньо у фінансових звітах;
4. Інші розкриття.

Насамперед підприємство, фінансові звіти якого відповідають міжнародним стандартам, має вказати це в примітках.

МСБО 1 підкреслює, що фінансові звіти не слід характеризувати як ті, що відповідають МСФЗ, якщо вони не задовольняють всім вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності.

У викладі суттєвих облікових політик слід розкривати:

- а) основу (або основи) оцінки, застосовану при підготовці фінансової звітності;
- б) інші облікові політики, використання яких доречно для розуміння фінансової звітності.

Виклад застосованих основ оцінки дає можливість зрозуміти, як оцінюються статті звітності (за фактичною собівартістю, поточною вартістю і т.п.). Якщо у фінансових звітах застосовуються кілька основ оцінки (наприклад, в результаті переоцінки основних засобів), важливо вказувати відповідні види активів і зобов'язань, до яких застосована та чи інша основа оцінки.

Вирішуючи, чи слід розкривати певну облікову політику, керівництво розглядає, чи допоможе таке розкриття користувачам зрозуміти, як відображені у фінансових звітах операції, інші події та умови. По правді кажучи, розкриття облікової політики виключно

корисно, коли такі політики обрані з альтернатив, дозволених в стандартах та інтерпретаціях.

Окремі стандарти містять вимоги розкриття певних облікових політик, зокрема, вибір, зроблений керівництвом, між різними політиками. Наприклад, МСБО 16 вимагає розкриття основ оцінки, використаних для класів основних засобів[3].

Приймаючи рішення про розкриття певної облікової політики, слід враховувати характер діяльності підприємства та очікування такого розкриття користувачами звітів.

Наприклад, якщо підприємство здійснює значну зовнішньоекономічну діяльність, очікуваним є розкриття інформації про облікові політики за визнання прибутків або збитків від курсових різниць.

Розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності

№ з/п	Вид інформації
1	2
1	Визнання доходів
2	Принципи консолідації
3	Об'єднання бізнесу
4	Частки в спільних підприємствах
5	Визнання та амортизація матеріальних і нематеріальних активів
6	Витрати на позики
7	Будівельні контракти
8	Інвестиційна нерухомість
9	Фінансові інструменти
10	Запаси
11	Податки, включаючи відстрочені
12	Забезпечення
13	Виплати працівникам
14	Переклад та хеджування іноземної валюти
15	Визначення сегментів та основи розподілу витрат між сегментами

Продовження табл. 1

1	2
16	Визначення грошових коштів та їх еквівалентів
17	Державні гранти

Також підприємство повинно розкривати інформацію, що дозволяє користувачам фінансової звітності оцінити мету, політику і процеси підприємства в області управління капіталом. Для цього підприємство розкриває:

1) якісну інформацію про цілі, політику та процеси підприємства в галузі управління капіталом, включаючи наступне:

– опис того, що підприємство вважає предметом управління капіталом;

– якщо підприємство підпорядковується зовнішнім вимогам щодо капіталу, характер таких вимог і те, як ці вимоги враховуються при управлінні капіталом;

– як підприємство виконує свої завдання в галузі управління капіталом;

2) сукупні кількісні дані, що стосуються предмета управління капіталом;

3) будь-які зміни у зазначеній вище кількісній інформації і даних, у порівнянні з попереднім періодом;

4) чи виконало підприємство у звітному періоді зовнішні вимоги до капіталу, які воно зобов'язане виконувати;

5) наслідки порушень у разі невиконання підприємством цих зовнішніх вимог до капіталу.

Розкриття зазначеної інформації ґрунтується на внутрішній інформації, що надається вищому управлінському персоналу підприємства. Якщо розкриття сукупної інформації про вимоги до капіталу і про те, яким чином здійснюється управління капіталом, не забезпечує корисну інформацію або спотворює розуміння капітальних ресурсів підприємства користувачем фінансової звітності, підприємство повинно розкрити інформацію окремо щодо кожної вимоги до капіталу, яку вона зобов'язана виконувати.

У примітках до фінансових звітів слід також розкривати суму дивідендів, запропонованих або оголошених до того, як фінансові звіти були затверджені до випуску, але не визнаних як розподіл

капіталу між власниками протягом звітного періоду, і пов'язану суму на акцію. Також суму будь-яких невизнаних кумулятивних привілейованих дивідендів..

Крім того, якщо це не відображено у фінансових звітах, в примітках слід подати наступну інформацію:

1. Місцезнаходження та юридичну форма підприємства, країну його реєстрації та адресу зареєстрованого офісу (або основне місце діяльності);

2. Опис характеру операцій підприємства та його основний вид діяльності;

3. Назву материнського підприємства і кінцевого материнського підприємства групи.

Примітки до фінансової звітності розкривають додаткову та пояснювальну інформацію до статей кожного фінансового звіту, яка не була відображена в звітах раніше, проте сприяє кращому розумінню представлених даних.

Література:

1. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. [3-тє вид., перероб. і доп.] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Х.: Фактор, 2013. – 1072 с.

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансової звітності” виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=394683&cat_id=393571

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408

УДК 330.101.142

Вісин В.М.,
Вісин В.В.,
к. іст. н., доцент,
Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк

ЕВОЛЮЦІЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

У статті досліджено еволюцію податкової системи України, починаючи з часів Київської Русі і завершуючи сьогоднішнім, розглянуто її особливості на кожному етапі та проаналізовано вплив на економічний розвиток держави, виокремлено недоліки податкової системи України на різних етапах розвитку.

Ключові слова: податки, податкова система, Україна.

The evolution of the tax system of Ukraine is investigational in the article, since times of Kiev Russia completing the real, its features are considered on every stage and influence is analysed on economic development of the state, the lacks of the tax system of Ukraine are selected on the different stages of development.

Keywords: taxes, tax system, Ukraine.

В статье исследовано эволюцию налоговой системы Украины, начиная со времен Киевской Руси и завершая настоящим, рассмотрены ее особенности на каждом этапе и проанализировано влияние на экономическое развитие государства, выделены недостатки налоговой системы Украины на разных этапах развития.

Ключевые слова: налоги, налоговая система, Украина.

Податки - обов'язковий елемент фінансової системи у всі часи і у всіх державах незалежно від того, яку модель економічного розвитку вона обирає. Відсутність податків паралізує фінансову систему загалом, роблячи її неідеальною, а в остаточному підсумку позбавлено будь-якого сенсу. В сучасних умовах нестабільності та кризових явищ постає потреба у створенні ефективної системи оподаткування, що спонукає поглянути у минуле, щоб не допустити низки помилок сьогодні.

Вивченням питання еволюції податкової системи України займається значна кількість науковців, проте воно є недостатньо дослідженим. Серед дослідників питань, пов'язаних з розвитком податкових систем, можна виділити таких вчених, як Н. Британська, Д. Шпильова, К. Синиченко [2], М. Грушевський [3], О. Субтельний [8], Ф. Ярошенко, В. Павленко [10] та інші. Метою статті є

дослідження еволюції податкової системи України, аналіз її особливостей та вивчення її впливу на економічний розвиток держави.

Податкова система є одним із ключових чинників впливу на економічний розвиток держави. Історія виникнення податків досить давня, оскільки вони зародились ще на початку перших цивілізацій. Розвиток суспільства істотно вплинув на зміну податкових систем, оскільки змінювались функції податків, їх форма, завдання. З утворенням державних формувань система оподаткування набувала більш чіткого характеру.

Еволюція вітчизняної податкової системи відбувалася в межах історичних періодів розвитку: Київської Русі; Галицько-Волинського князівства, Великого Князівства Литовського, Української козацької держави, Запорізької Січі, перебування український земель у складі Австро-Угорської та Російської імперій, Радянської України, Незалежної України.

В часи Київської Русі (VIII ст.) податки існували у вигляді безсистемних платежів у натуральній формі, які мали назву: данина, подимне, полужне, полюддя тощо [9]. Данину, що стягувалась на утримання княжого двору, сплачували здебільшого продуктами сільського господарства й промислів [5]. Близько 1/3 зібраної данини князь брав на свої особисті потреби, а решта йшла на утримання дружини, органів управління, ведення війни. До прямих податків також належали дари та оброк.

Найхарактернішою особливістю феодальної податкової системи, що виявлялась під час збирання данини, була неврегульованість розмірів та періодичності збирання податків, їх величезна кількість і різномірність, випадковість і свавілля поборів, збирання їх особами, особисто зацікавлених у максимальному доході. Все це зумовило значні зловживання, результатом яких були заворушення і навіть повстання.

У 947 р. княгиня Ольга здійснила першу реформу податкової системи України - започаткувала стабільне стягнення податків. Правнук Ольги - князь Ярослав Мудрий - склав перший писемний звід законів - знамениту "Руську правду", складовою частиною якої був і "Покон вірний", яким детально регламентувалася система оподаткування [10, с. 23-40]. Разом з тим варто зазначити, що навіть у ті часи були виділені категорії людей, які звільнялися від сплати

данини. До них належали дружинники, князівські слуги, духовенство [1, с. 95]. З появою "Руської правди" князя Ярослава Мудрого було законодавчо закріплено сплату непрямих податків, що були важливим джерелом князівських прибутків, які існували у формі торгових і судових зборів (мита) [9].

Після хрещення Русі було впроваджено обов'язкову церковну "десятину". З плином часу цей податок перетворився на добровільні благодійні пожертви на користь церкви. Однією з характерних особливостей розвитку феодальних відносин на Галицько-Волинських землях було виділення серед феодалів дуже сильної і впливової боярської верхівки, яка на зміну відробітковій ренті встановила продуктову ренту. За такої форми ренти безпосередній виробник стає більш самостійним і дістає змогу створювати деякий надлишок понад ту кількість продуктів, яка задовольняє його необхідні потреби [5].

У першій половині XIII ст. роздроблена Київська Русь була завойована татаро-монголами, які встановили на деяких землях свою податкову систему і для стягнення податків періодично здійснювали переписи населення, господарств та майна. Усе чоловіче населення змушене було платити на користь завойовників спеціальний грошовий податок - "вихід" з кожного чоловіка та з кожної голови худоби. Крім того, збирачі податків "баскаки" стягували натуральну данину ("татарщину", "ям", "тамгу" тощо), призначали примусові роботи тощо. Проте податковий тягар на цих українських землях був слабшим, ніж на тих, де управляли українські князі і бояри [3, с. 248].

Внаслідок міжусобиць в Золотій Орді поширився політичний контроль Великого Князівства Литовського на всю Південно-Західну Русь. Руські землі становили 9/10 загальної площі князівства і мали великий вплив на суспільно-політичне й культурне життя Великого Князівства Литовського. Тут зберігалась податкова система періоду Київської Русі та діяли закони "Руської правди" аж до другої половини XVI ст., коли ці землі внаслідок Люблінської унії Великого Князівства Литовського з Польщею (1569 р.) увійшли до складу Речі Посполитої [8, с. 129].

Згодом польські феодали поширили своє панування на більшу частину України, а на українських землях була введена польська податкова система, за якою шляхта і маєтки католицької церкви були звільнені від оподаткування. Коронний скарб поповнювався лише

прибутками із зобов'язань сільського та міського населення, з королівських земель та самоуправління міст. Найширші маси сільського і частково міського населення були зобов'язані до панщини, натуральної данини і грошових чиншів та інших оплат безпосередньо своїм панам (шляхті). З XVI ст. під впливом польської правої системи відбувається еволюція права землеволодіння селян, у зв'язку з чим селянська земля починає належати панам або державі.

У кінці XVI ст. - на початку XVII ст. широкого розповсюдження в Речі Посполитій, зокрема в Україні, набула практика здавання збирання надзвичайних і міських податків в оренду. Подібна ситуація значно збільшила нерівність і зловживання під час збирання податків, адже орендарі намагались зібрати не лише суму, яка йшла до коронної казни, а й значні кошти для себе [8, с. 247].

Наприкінці XV ст. на історичну арену вийшло козацтво, яке відіграло значну роль в економічному розвитку українських земель. Запорізька Січ мала свою власну податкову систему, особливістю якої було те, що вона одночасно включала до свого складу: традиційні, характерні для нашого народу фіскальні інструменти з минулого; запозичені елементи; оригінальні, що були лише в козацькій державі. Під час формування козацької податкової системи використовували досвід Київської Русі та Великого Князівства Литовського [2]. Її основними складниками були військовий оклад, мито, господарська частина та кладове, торговельні акцизи ("торгове"), куфовий збір, податок із шинків, подимне, руга та роговщина.

За часів Б. Хмельницького з кожного двору вільних військових сіл і містечок збирали 4 таляри чиншу для купівлі військових припасів, а також 2-3 злотих з дому для гетьмана. З 1665 р. почали збирати податок з млинів в обсязі третини помолу для утримання російських гарнізонів, який сплачувало все працездатне населення; податки з різних промислів; з продажу хліба, різних продуктів, худоби та інші види податків (за перевіз через ріки, з весіль, на утримання ратуш тощо). У 1783 р. було встановлено подушний податок сумою 1 крб. 20 коп. за рік з селян і козаків та 72 коп. з поміщицьких і монастирських селян (для порівняння 70 коп. у корчмі коштувало відро меду) [4, с. 345].

За царювання імператриці Катерини II на українських землях було встановлене "подушне", що сплачувалося грішми і стягувалось у

визначених розмірах із ревізських душ, які значилися у сільських чи міських громадах під час одного з переписів населення, так званих ревізій. Такі переписи проводили нерегулярно й нечасто. Однак зміни кількості населення жодним чином не позначалися на зменшенні сум податків. Непомірна величина цього податку змушувала найбільш вразливі верстви населення (селян) продавати останнє майно, аби його сплатити. Так тривало аж до 1859 р., коли було створено комісію для перегляду податків і зборів, члени якої одноставно дійшли висновку, що лише скасувавши "подушну подать", можна істотно покращити систему прямого оподаткування [6].

Наприкінці 20-х - на початку 30-х років минулого століття в українських селах існувала система натурально-продуктових та грошових повинностей селян. Особливості оподаткування селянських господарств в Україні у цей період впливали з класового принципу податкової політики радянської держави, її фіскального характеру. Єдиний сільськогосподарський податок офіційно визначали однією з форм повинностей населення. Причому сума цього податку автоматично збільшувалася зі зростанням доходності з ріллі, від продажу худоби, городини, продуктів садівництва. Існувала також специфічна форма селянських повинностей - самообкладання.

У роки Другої світової війни податки в розрахунку на душу населення зросли більш ніж утричі, вартість життя - на 72 %. Надалі фінансова система Радянського Союзу еволюціонувала в напрямі діаметрально протилежному до процесу загальносвітового розвитку. Поряд з податками вона активно використовувала адміністративні методи вилучення прибутків. Повна централізація грошових засобів і відсутність будь-якої самостійності підприємств у вирішенні фінансових питань поступово зумовили фінансову кризу.

Після проголошення Україною незалежності почалася кропітка робота зі створення власної податкової системи. Вагомий вклад у розроблення власної концепції системи оподаткування вніс Закон України "Про систему оподаткування", прийнятий Верховною Радою України 25 червня 1991 р. [7].

За всю історію формування податкової системи України податки мали різні форми та види, але кожен з них вніс свій вклад у процес формування економіки нашої держави. На основі цього можна виділити ряд позитивних та негативних моментів, які слід використати

в процесі удосконалення існуючої системи оподаткування.

Досліджуючи податкову систему Київської Русі спостерігаємо, що неврегульованість розмірів та періодичності збирання податків зумовлює значні зловживання, що рано чи пізно призведе до незадоволення і ряду протистоянь в країні. Проте з досвіду Київської Русі бачимо (на прикладі княгині Ольги і князя Ярослава Мудрого), що лише ефективне введення реформ і єдиного законодавчого документу здатне врегулювати податкові правовідносини, чого бракує нашій податковій системі.

Дослідження податкової системи Великого Князівства Литовського підтверджують, що лише розсудлива політика керівництва щодо оподаткування дасть змогу стабілізувати економічне становище країни.

Високою ефективністю характеризувалась податкова система часів Запорізької Січі. Декілька її особливостей можна застосувати і в наш час, зокрема те, що податки в ті часи мали чітке цільове призначення, а покарання за їх нецільове використання було достатньо жорстким, що попереджувало виникнення правопорушень. Важливим є те, що запозичення елементів податкової системи іноземних країн здійснювалось дуже обдуманно і максимально пристосовувалось до реалій тих часів.

Податкова система часів імператриці Катерини II була дуже жорсткою, про що свідчать тяжке економічне становище найбідніших верств населення, існування подвійного оподаткування. Такий підхід призвів до багатолітнього економічного занепаду українських земель.

Податкова система 20-30-х рр. ХХ ст. унеможливила індивідуальне господарювання, адже була побудована таким чином, аби на заможних селян (куркулів) припадав найбільший податковий тиск. Це все пригнічувало розвиток індивідуального підприємництва, що частково позначилось на сучасному економічному стані України, адже у свідомості наших громадян ще залишились стереотипи господарювання тих часів, а також боязнь до самостійного підприємництва і прийняття управлінських рішень. Проте вражає ефективністю система штрафних санкцій, що застосовувались до неплатників податків.

Таким чином, у різні періоди розвитку суспільства змінювались не лише види податків і форми їх стягнення, але і ставлення до них.

Податки стають ефективним знаряддям втілення державної політики з питань економіки та соціального розвитку. Дослідження еволюції податкової системи України повинно використовуватись для створення ефективної системи оподаткування, оскільки часто сьогодні повторюються ті ж самі помилки і прорахунки, які вже не раз негативно впливали на економічний розвиток нашої держави.

Література:

1. Бадида М. Історії оподаткування на землях України до 1991 р. / М. Бадида // Збірник наукових праць Академії ДПС України. - 2000. - 4 (10). - С. 95-102.
2. Британська Н. Податкова система Запорізької Січі / Н. Британська, Д. Шпильова, К. Синиченко. [Електронний ресурс]. - Доступний з intkonf.org/britanska-nn-shpilova-dv-sinichenko-kg-podatkova-sistema-zaporizkoyi-sichi/.
3. Грушевський М. Ілюстрована історія України / М. Грушевський. - К. : Вид-во "Лібра", 1992. - 544 с.
4. Мочерний С. Економічна теорія : підручник / С. Мочерний, М. Довбенко. - К. : Вид. центр "Академія", 2004. - 856 с. (Альма-матер).
5. Податкова система Київської Русі // Сайт Держаної податкової адміністрації у Львівській області. [Електронний ресурс]. - Доступний з sta.lviv.ua/index.php?id=1050.
6. Податковий тягар ревізьких душ // Сайт Держаної податкової адміністрації у Львівській області. [Електронний ресурс]. - Доступний з sta.lviv.ua/index.php?id=859.
7. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.91 № 1251-ХІІ.
8. Субтельний О. Історія України / О. Субтельний. - К. : Вид-во "Либідь", 1998. - 340 с.
9. Цимбал Т. Держава, право та податкова система України (у схемах) : навч. посібн. / Т. Цимбал. - Ірпінь, 2001. - 45 с.
10. Ярошенко Ф. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посібн. / Ф. Ярошенко, В. Павленко. - Ірпінь, 2002. - 240 с.

УДК 94:334.732.2(477.8)

Вісин В.В.,

к. іст. н., доцент

Вісіна Т.М.,

к. іст. н., доцент

Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк

ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ КРЕДИТНИХ КООПЕРАТИВНИХ УСТАНОВ У ВОЛИНСЬКОМУ ВОЄВОДСТВІ ПІСЛЯ СВІТОВОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ КРИЗИ 1929–1933 РР.

У статті розкрито діяльність установ кредитної кооперації Волинського воєводства після закінчення світової економічної кризи у другій половині 30-х років ХХ ст. Висвітлено умови, в яких відбувався розвиток кредитної кооперації. Показано кількісну і якісну динаміку становлення ощадно-позичкових та кредитних кооперативів.

Ключові слова: кооперація, кооперативний рух, кредитна кооперація, ощадно-позичкове товариство, кредитний кооператив, Волинь.

In the article activity of establishments of credit co-operation of the Volyn province is exposed on completion of world economic crisis in the second half of 30th of the XX c. Terms which development of credit co-operation was in are reflected. The quantitative and high-quality dynamics of becoming of credit cooperative stores is rotined.

Keywords: co-operation, co-operative motion, credit co-operation, credit cooperative store, Volyn.

В статье раскрыта деятельность учреждений кредитной кооперации Волинского воеводства по окончанию мирового экономического кризиса во второй половине 30-х годов ХХ ст. Отражены условия, в которых происходило развитие кредитной кооперации. Показана количественная и качественная динамика становления ссудо-сберегательных и кредитных кооперативов.

Ключевые слова: кооперация, кооперативное движение, кредитная кооперация, ссудо-сберегательное общество, кредитный кооператив, Волинь.

Трансформація фінансово-кредитної системи української економіки зумовлює необхідність ґрунтовного вивчення досвіду діяльності кредитних кооперативних організацій. Кредитна кооперація в українських землях була потужною системою самозабезпечення населення необхідними фінансовими послугами. Відтак, виявлення закономірностей діяльності кооперативних кредитних установ у Волинському воєводстві в умовах перебігу світової економічної кризи

та по її завершенні в другій половині 30-х років ХХ ст. є важливою науковою проблемою. Її вивчення допоможе уникнути прорахунків у діяльності сучасних українських кредитних установ.

Означена проблема деякою мірою відображена у вітчизняних дослідженнях. Однак досі відсутнє дослідження розвитку кредитних кооперативних товариств на Волині у зазначений період. Мета статті – розкрити процес діяльності установ кредитної кооперації Волинського воєводства після закінчення світової економічної кризи в другій половині 30-х років ХХ ст. Для цього необхідно вирішити наступні завдання: висвітлити умови, в яких відбувалося функціонування кредитної кооперації. Показати кількісну і якісну динаміку розвитку ощадно-позичкових і кредитних товариств в означений період.

На рубежі 20–30-х років на фінансову сферу польської держави поширилася світова економічна криза, яка спочатку на діяльність кредитних кооперативних установ суттєво не вплинула. Вони продовжували працювати завдяки збільшенню кількості членів із невеликою пайовою сумою та залученню дрібних заощаджень вкладників. Однак, з перебігом кризи ситуація змінилася. Не маючи грошей, селяни не робили свіжих вкладів у комунальні ощадні каси, які в свою чергу зменшили видачі позичок. Час від часу надходили невеликі кредити з центральних банків. Господарська діяльність кредитних кооперативів завмирала й багато з них припинили своє існування. З 406 кредитних установ, існуючих у 1931 р., в 1933 р. залишилось 264 [1].

В таких умовах на допомогу кооперативам прийшла держава. Уряд вже з 1932 р застосував певні антикризові заходи. Кредитним установам надавалася допомога у вигляді позики, прийняття частини або усього акційного (заставного) капіталу, державної гарантії і інших зобов'язань Державної казни в рамках сталої квоти у розмірі 100 млн. злотих, а також інших необхідних фінансових операцій. 12 липня 1934 р. на засіданні Кооперативної ради у Варшаві була прийнята ухвала про тимчасове припинення створення ощадно-позичкових кооперативів усіх типів до моменту врегулювання всіх питань формування мережі кредитної кооперації держави. Це рішення спричинялося кількома причинами. Перше це раціональне розміщення кооперативів на теренах держави, з метою усунення конкуренції та дублювання функцій поодиноких типів товариств. Другою проблемою

було розташування кооперативів загального типу, або міських кооперативних банків, які діяли на шульце-делічевських принципах. В одних містах припадало 1–2 банки, в інших – 4–10. Надмірна густота міських банків пояснювалася намаганням національних ревізійних союзів створити власну мережу для членів своєї народності. Особливо це було характерним для чотирьох єврейських союзів Польщі, в яких у 1934 р. було 887 кооперативів. До того ж, як зазначалося в доповідній записці Т. Клапковського Кооперативній раді, більшість єврейських кооперативів були: «...скоріше псевдокооперативами, котрі під захистом кооперативного закону, як звичайні родинні спілки, займаються або лихварським визиском християнської людності, або провадять долярівкові і інші спекуляційні інтереси» [2]. Третьою проблемою було існування значної кількості кооперативів, які не належали до ревізійних союзів. Відтак і пропонувалося об'єднувати сильніші кооперативні товариства зі слабшими, ліквідувати псевдокооперативи та роздроблені коопбанки, а також приєднувати міцні незалежні кооперативні установи до ревізійних союзів.

Окрім цього, згідно з розпорядженням президента Польщі від 28 жовтня 1934 р. було здійснено конверсію позик кредитних установ. Протягом 1935 р. кредитні кооперативи укладали зі своїми боржниками конверсійні умови, згідно з якими оплата сільськогосподарських боргів, які виникли до 1 липня 1932 р. розкладалася на 14 років, а опроцентування знижувалося до 4,5% [3]. На середину 1936 р. на Волині було конвертовано 80% старих боргів [4].

Однак, кардинально змінив розвиток волинської кредитної кооперації новий кооперативний закон 1934 р. Відповідно до його вимог українські та німецькі кредитні установи, які діяли на терені краю, змушені були перервати членство в своїх національних кооперативних союзах і перейшли до новоствореного варшавського Союзу рільничих і зарібково-господарчих кооперативів [5]. Поряд з цим союзом у Волинському воєводстві діяли кілька кредитних кооперативів, які підпорядковувалися польським військовому та житловому ревізійним союзам, а також кредитні установи єврейських ревізійних союзів. По суті, волинська кредитна кооперація була уніфікована в польських ревізійних союзах. В останнє передвоєнне п'ятиріччя основну масу населення Волинського воєводства обслуговували кредитні установи польського Окружного Союзу рільничих і зарібково-

господарчих кооперативів у м. Луцьку, до якого входили сільські ощадно-позичкові товариства (рільничі українські райфайзенки та польські каси Стефчика) та міські кооперативні банки (загальні українські Українбанки та польські Народні банки).

Реорганізація кооперативної структури та політика фінансово-кредитного оздоровлення в Польській державі мали багато позитивних наслідків як економічного, так і соціального плану. Фінансове пожвавлення сприяло активізації кредитної діяльності кооперативних товариств, які стали оздоровлюючим чинником для піднесення господарчого, культурного і етичного рівня селянського суспільства. Їх діяльність не обмежувалася лише нагромадженням та позицією грошей, але й носила культурно-виховні функції у взаємовідносинах між членами суспільства. Післякризові роки були роками успіху кредитної кооперації. Високі ціни на сільськогосподарські продукти, швидкий оборот, доступний кредит і як наслідок новий попит на нього. Все це призвело до штучного зросту кооперативів, створення гарячкового стану і запоморочення голів членів і керівників установ. Кредити з банків надавалися в цей час без обмежень. В таких умовах ощадно-кредитові кооперативи не думали про ощадність і пошук оборотного капіталу. Вони перетворилися ніби у відділи грошей, які надавалися центральними банками. Молочарські кооперативи брали високі інвестиції, розраховуючи на швидку амортизацію. Торгівельні кооперативи, слабкі і без власного капіталу, часто оперували мільйонами злотих, що походили з твердих кредитів і продавали їх членам в борг. Це була нездорова атмосфера життя понад спроможності, життя в кредит. Проте в 1936 р. ситуація змінилася. Змінилися умови на світовому ринку. Знизився попит на експорт сільськогосподарських продуктів, ціни на них впали, з'явилися ознаки кризи. Результатами стали спад оборотів, рентабельності виробництва, брак грошей у боржників. Почалися судові справи та вексельні протести. В цій ситуації дуже багато кооперативів змушені були самоліквідуватися [4]. Кризовий стан кредитної кооперації тривав до 1937 р. В січні 1937 р. «Волинське Слово» писало, що «діяльність кредитівок цілковито завмерла, оборотів засоби в 100 % заморожені. Кооперативи працюють дефіцитно. Конверсія хліборобських боргів стабілізувала стан мертвеччини. Виняток Українбанк у Воротневі та Ремісничий банк у Луцьку. Хоч господарський стан села покращився,

селянин від сплати зобов'язань уникає» [6].

Окружний Союз рільничих і заробітково-господарських кооперативів у м. Луцьку з метою виправлення кризового стану приймав відповідні заходи. Зокрема, на терені Волині відбулися повітові господарчі конференції, на яких обговорили кредитні потреби сільського населення, а також завдання ощадно-позичкових кооперативів щодо їх вирішення [7]. Насамперед, союз розпочав втілення запропонованого у 1934 р. Кооперативною радою плану впорядкування мережі кредитних установ. Головним мотивом його було ліквідація або об'єднання слабких у господарському відношенні кредитних установ з міцними, а також раціональне їх розміщення на теренах воєводства. Для створення рівномірної мережі кооперативів воєводства необхідно було в північних повітах, де бракувало кредитних установ, створити нові, а в інших місцевостях налагодити нормальну кредитну господарську діяльність в занедбаних кооперативах. Загалом, вважалося, що на теренах Волинського воєводства необхідно біля 190 ощадно-позичкових кооперативів сільського типу. Поряд з цим, необхідно було впорядкувати і мережу загальних кредитних кооперативів, які існували переважно в повітових містах. Союз намагався об'єднати загальні кооперативи з існуючими з ними в одній місцевості ощадно-позичкові товариства, довести до створення великих кооперативів, завданням яких було поглиблення праці серед міського суспільства. Так, було об'єднано два кооперативи в м. Дубні з балансовою сумою в 500 тис. зл. Крім того, в містах, де середній міський стан не мав відповідної фінансової підтримки у власному кооперативі, Союз задовільнив ініціативу міських верств населення і в 1937 р. прийняв у свій склад Християнську купецьку касу в м. Рівному та Християнську ремісничо-купецьку касу в м. Ковелі [8]. Починаючи з 1935 р., кількість товариств Окружного Союзу рільничих і заробітково-господарських кооперативів у м. Луцьку поступово зменшувалася. Вже на початку 1938 р. з 228 кредитних кооперативів союзу перебували в стані ліквідації 32 товариства, 27 кооперативів мали бути або ліквідовані або об'єднані з іншими [8].

У результаті здійснених заходів та з закінченням акції конвертації боргів, після якої 55 % оборотного капіталу було зарезервовано на тривалий період часу, кооперативи почали працювати уважніше при визначенні клієнтури і наданні кредитів. Позички видавали обережно, в

дрібних сумах, з дослідженням кожного кредиту та сплатоспроможності боржника. Як наслідок, 1937 рік став беззбитковим в діяльності волинських кредитних товариств. Зросло число їх членів, а відтак і пайовий капітал. Зменшилися суми зконвертованих позик та збільшилися суми звичайних позик. Допомогу в кредитуванні здійснювала центральна каса, яка в 1936–1937 рр. надала на Волині позик на суму 1528102 зл. В 1937 р. заборгованість по позичках зменшилася до 67 %, а в 1938 р. до 30 % від суми позик [9].

Тобто можна сказати, що кредитна кооперація Окружного Союзу рільничих та зарібково-господарських кооперативів на Волині в 1938 р. вийшла з кризового стану і почала працювати в нормальному руслі. У цей час в союзі функціонувало 228 товариств (в основному каси Стефчика) [10]. У 1939 р. кількість кредитних товариств Окружного союзу зменшилася на 5, що пояснювалося планом реорганізації мережі кооперативів, натомість дещо збільшилася кількість членів та обсяг власних капіталів товариств. Гіршою була ситуація з виплатою позик. Заборгованість з виплатою загальних позик зросла з 17 % у 1937 р. до 19 % на початку 1939 р. Причому на теренах волинського Полісся ця заборгованість сягала 30 %, а на решті території воєводства – 10–15 %. Заборгованість з виплатою сконвертованих позику 1937 р. становила 35 %, а на початку 1939 р. – 53 %. Делегати на повітових кооперативних конференціях з приводу заборгованостей вказували на кілька причин: частина боржників мала такі значні суми боргу, що не могли сплачувати їх без пільг; частина очікувала на нові пільгові умови; і решта намагалася насамперед використати 50 % пільгу з виплати приватних боргів, а після того вже виплачували сконвертовані позички. Тим не менше, виплата сконвертованих позик у 1939 р. значно покращилася. Загалом, слід зазначити, що відділи кредитних товариств щораз то більше розуміли необхідність піднесення свідомості членів товариств щодо збільшення вкладів та виплати заборгованостей.

За неповних 13 років більш ніж удвічі зросла кількість волинських кредитних товариств (з 95 до 264) і членів у них (з 30866 до 70267). Лідерами були Луцький, Рівненський та Кременецький повіти. Значно відставали Любомльський, Горохівський та Сарненський повіти. Зі збільшенням кількості членів зростали вклади та розміри власного капіталу кооперативів. За цими показниками Рівненський, Дубнівський та Володимирський повіти разюче відрізнялися від Любомльського,

Костопільського та Горохівського повітів. Балансові суми кооперативів за означений період теж збільшилися майже удвічі: з 8869 тис. зл. до 16656 тис. зл. Натомість позичок кредитні установи стали видавати майже у чотири рази більше: 13331 тис. зл. у 1937 р. проти 3607, 75 тис. зл. у 1926 р. [11].

Таким чином, у Волинському воєводстві в 1934–1939 рр., з огляду на подолання світової економічної кризи та впорядкування кооперативного руху загалом, відбулася реорганізація системи кредитної кооперації Волині. Кредитні установи українського та німецького ревізійних союзів перейшли у підпорядкування польських ревізійних союзів. Започаткована польською владою реформа не була реалізована через початок Другої світової війни. Незважаючи на етатистське втручання держави в галузь кооперації в 30-х роках, можна з упевненістю констатувати, що волинська кредитна кооперація у міжвоєнний період розвивалася на міжнародних кооперативних принципах, в демократичному та ліберально-правовому середовищі й відіграла вагомую роль у доставленні дешевих грошових засобів для потреб сільського населення краю.

Література:

1. Wiadomosci Statystyczne Głównego Urzędu Statystycznego. Rok IX. 1931. – S. 353; AAN, UWW, 979/83. – Załącznik a 6, S. 50.; Держархів Волинської обл., ф. 46, оп. 9, спр. 4832, арк. 20.
2. Про упорядкування сітки кредитової кооперації // Кооперативна республіка. – 1934. – Семей річник. – С. 289.
3. Кредитові кооперативи в обличчі т. зв. віддовжених законів // Кооперативна республіка. – 1934. – Семей річник. – С. 403.
4. Ідемо на перед // Рільник. – 1936. – 7 червня. – Ч. 11 (48). – С. 170–171.
5. Ліквідація «Гурту» // Кооперативна Республіка. – 1938. – № 11. – С. 350.
6. З волинського життя // Волинське Слово. – 1937. – 11 січня. – № 3. – С. 6.
7. З волинського життя. Господарча діяльність // Волинське Слово. – 1937. – 7 січня. – № 2. – С. 6.
8. Sprawozdanie Związku Spółdzielni Rolniczych i Zarobkowo-gospodarczych R. P. za 1937 rok. – S. 48.
9. Діяльність кредитових кооперативів // Рільник. – 1938. – 15 лютого. – Ч. 7 (103). – С. 84.
10. Кооперація на Волині // Волинське Слово. – 1938. – 17 липня – № 20. – С. 3.
11. *Bagiński B.* Spółdzielczość na Wołyniu / *B. Bagiński.* – Łuck : B.w., 1927. – S. 52; Держархів Волинської обл., ф. 36, оп. 1-а, спр. 758, арк. 15–20.; Wołyń w liczbach. Zbiór tablic statystycznych, dotyczących województwa Wołyńskiego (Pod redakcją Stefana Witkowskiego i Stanisława Łandy). – Łuck, 1939. – S. 38–39.

УДК 657.003.3

Вороновська О.В.,

к.е.н., доцент

Таврійський державний агротехнологічний університет,

м. Мелітополь

Макода С.Л.,

к.е.н., асистент

Національний університет біоресурсів і природокористування,

м. Київ

ОБЛІК ЕКОЛОГІЧНИХ ФАКТОРІВ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

Проведений аналіз екологічних факторів які впливають на сільськогосподарську діяльність та визначено їх місце в бухгалтерському обліку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, екологічні фактори, агроєкосистема, динамічна родючість, сільськогосподарська діяльність.

The analysis of environmental factors affecting agricultural activities and define their place in accounting.

Keywords: accounting, environmental factors agroecosystem dynamic fertility and agricultural activities.

Проведен анализ экологических факторов, которые влияют на сельскохозяйственную деятельность и определено их место в бухгалтерском учете.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, экологические факторы, агроэкосистема, динамическое плодородие, сельскохозяйственная деятельность.

Сьогодні система бухгалтерського обліку не відображає екологічні наслідки сільськогосподарської діяльності та чинники які руйнують агроєкосистему. У сучасних агроєкосистемах матеріально-енергетичні, економічні й екологічні процеси виробництва сільськогосподарської продукції знаходяться у складних взаємозв'язках. Екологічна складова даного процесу не має повного облікового відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Сучасний обліковий простір диктує необхідність розробки системної науково-констатованої основи обліку екологічних факторів в умовах екологічної безпеки сільськогосподарської діяльності.

Значний внесок у формування вітчизняної наукової школи з дослідження обліку екологічних аспектів сільськогосподарської

діяльності внесли провідні вчені-економісти: В. Жук, С. Подолинський, М. Руденко, В. Шевчук, М. Федоров та інші.

Визначення екологічних факторів, які впливають на сільськогосподарську діяльність та їх місце в бухгалтерському обліку.

Сільськогосподарську діяльність розглянемо як управління екосистемою з метою отримання продукції рослинництва і тваринництва, необхідної для харчування людей, та сировини для переробної промисловості (рис.1).

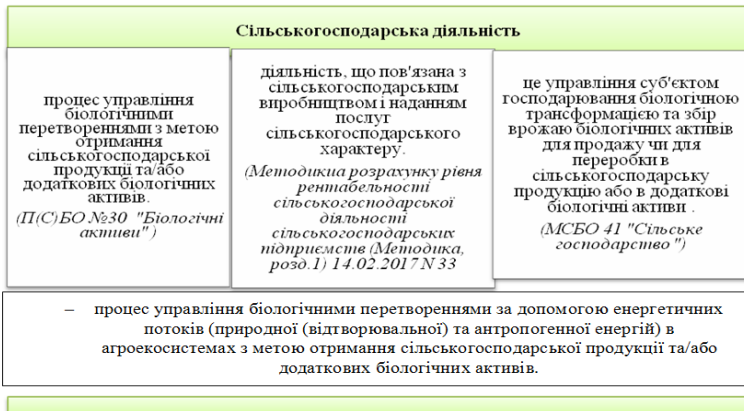


Рис. 1 Трактуювання змісту поняття “сільськогосподарська діяльність”

Агроекосистема - це штучна або змішана система рослинних і тваринних угруповань з невираженим або відсутнім механізмом саморегулювання, яка потребує прямих і опосередкованих енергетичних інвестицій для підтримання проектної продуктивності.

Фактор - умова, рушійна сила будь-якого процесу, явища, чинник. Екологічний фактор – це будь-який елемент середовища, який здатний справляти прямий чи опосередкований вплив на живі організми, хоча б протягом фази їхнього розвитку [4].

Сучасну класифікацію екологічних факторів запропонував М.Ф. Реймерс. В її основу покладено принципи обліку особливостей екологічних чинників за їх походженням, характером дії на живі системи, іншими ознаками. Екологічні фактори, які впливають на сільськогосподарську діяльність наведено в табл. 1.

Класифікація екологічних факторів

	Фактори	Визначення
За часом виникнення	Еволюційний	це чинник середовища, який впливає на організми, популяції, біоценози, екологічні системи, біосферу. Існує з часів виникнення рослинних і тваринних організмів.
	Історичний	постійно діючий екологічний чинник і є результатом розвитку сільськогосподарської діяльності
	Діючий	сучасний екологічний чинник (технології вирощування сільськогосподарської продукції).
За періодичністю	Періодичні	зміна умов середовища зі зміною пір року.
	Неперіодичні	раптові чинники (заморозки, засухи, затоплення)
За чергою виникнення	Первинні	є вихідними
	Вторинні	є наслідковими
За походженням	Абіотичні	чинники неживої природи (світло, тепло, повітря, волога тощо)
	Біотичні	сукупність впливів життєдіяльності одних організмів на життєдіяльність інших (взаємозв'язок рослин, тварин, мікроорганізмів)
	Антропогенні	вплив діяльності людини на навколишнє середовище
За характером дії	Речовинно-енергетичні	перенесення речовина та енергії та ступень вираження відповідної реакції
	Фізичні	геофізичні та термічні
	Хімічні	засоленість, кислотність
	Комплексні	кліматичні, географічні

Екологічні фактори діють на агроєкосистему не ізольовано, а сумісно, поєднані один з одним. Найбільший вплив на сільськогосподарську діяльність спричиняють абіотичні (світло, тепло, повітря, волога тощо), біотичні (сукупність впливів життєдіяльності одних організмів на життєдіяльність інших - взаємозв'язок рослин, тварин, мікроорганізмів) та антропогенні (вплив діяльності людини на

навколишнє середовище) групи екологічних факторів. Абіотичні та біотичні фактори визначають спеціалізацію сільськогосподарських підприємств. Антропогенні чинники утворюються сумою прямого чи опосередкованого впливу людини на навколишнє середовище (необґрунтована система вирощування сільськогосподарських культур та розведення тварин).

Відтворювальна природна енергія є фактором сільськогосподарського виробництва (рис.1).

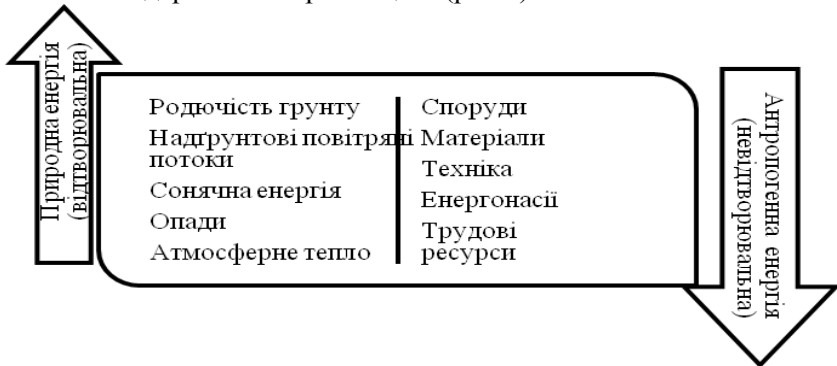


Рис.1 Види енергії при виробництві сільськогосподарської продукції

Сонячна енергія - єдине безкоштовне джерело енергії. Енергія Сонця синтезує на 1 га українських землях сільськогосподарського призначення до 100 ц сухої біомаси. Якщо вносити достатньо органічних добрив, врожай у 25 ц/га – це 20 енергії палива та 50 МДж – сонячної. Доля Сонця в урожаї – 70% [2]. Чим більше гною та соломи розкладеться безпосередньо на полі, тим більше енергії буде віддано родючості ґрунту та тим більше енергії Сонця буде накопичено в урожаї. Енергія минулого врожаю включає в кругообіг речовини, завдяки чому запасється енергія нового врожаю. Всюди, де Сонце може використовувати рослини, люди можуть створювати стійкий кругообіг органіки, відтворювати родючість ґрунту та перетворювати дармову енергію Сонця в сільськогосподарську продукцію рослинництва. Отже, відтворення врожаїв йшло в природі мільйони років без участі людини.

Сонячна енергія, опади, атмосферне повітря, надґрунтові повітряні потоки є лімітуючими, некерованими фактором та

визначають тип агроєкосистеми.

Визначальним та головним екологічним фактором сільськогосподарської діяльності є родючість ґрунту, реалізація симбіозу рослин та мікробів в циклічному процесі кругообігу речовин.

Концепція та тлумачення ґрунтової родючості дебатуються в колах філософів, агрономів, економістів і навіть публіцистів упродовж двох із половиною тисячоліть

Зокрема, грецький вчений філософ-природознавець Теофраст (372-287 рр. до н. е) радив щедро удобрювати органікою «тоні» землі. Римський поет Вергілій (70-19 рр. до н.е.) у дидактичній поемі «Георгіки» виділяв роль «чорноти, пухлості та кришіння» ґрунту і запропонував метод визначення його «об'єму-маси» щільності) [5].

В міру розвитку науки і сільськогосподарської діяльності сенс категорії “родючість ґрунту” істотно міняється. В економічній літературі [4] виділяють декілька видів родючості ґрунтів (рис.2).

Природна (потенційна)- фізичні та біологічні властивості ґрунту	Штучна - окультурення ґрунтів
Економічна - поєднання природної та штучної родючості	Ефективна - рівень інтенсивності виробництва в сільському господарстві
Абсолютна - характеризує рівень урожайності сільськогосподарських культур	Відносна - вихід продукції на одиницю сукупних витрат

Рис. 2. Види родючості ґрунтів

Всі ці види родючості взаємопов'язані між собою і на сьогодні відокремити їх один від одного практично неможливо. Враховуючи біологічну складову земель сільськогосподарського призначення, як родючість ґрунту, не викликає сумнівів необхідність адекватного відображення цієї особливості в обліку. Але не один з методичних підходів оцінки землі не враховує її енергетичний потенціал.

Отже, з наведених відтворювальних екологічних факторів сільськогосподарської діяльності, тільки родючістю ґрунту людина може керувати, маючи необхідну інформаційну базу про її стан та зміни (рис.3).

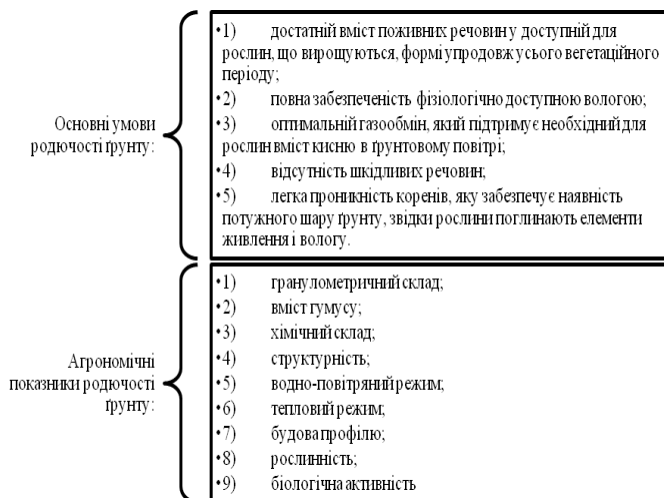


Рис. 3. Показники родючості ґрунту

Кожна з цих умов має однаково важливе значення для функціонування конкретної агроєкосистеми.

Інтегральним показником родючості ґрунту традиційно вважається вміст гумусу. Гумус – складний динамічний комплекс органічних сполук, що утворюються внаслідок розкладання і гуміфікації решток рослинного і тваринного походження. Гумусовий стан визначає агрофізичні, агрохімічні та біологічні властивості ґрунту, тісно корелює з урожайністю сільськогосподарських культур, але не є головним фактором родючості, він скоріше чесний свідок родючості, чим його причина.

Інформація про вміст гумусу містить в агрохімічному паспорті поля, земельної ділянки. Агрохімічний паспорт поля містить показники еколого-агрохімічного стану ґрунтів, які характеризують земельні угіддя за природними властивостями та набутими властивостями, що впливають на їх родючість, а також за ступенем забруднення ґрунтів. В паспорті вказується ресурс родючості ґрунту в зернових одиницях(ц/га). Але нормативні документи щодо ведення обліку якості земель в Україні у даний час відсутні.

Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

розробив рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК. В книзі кількісного та якісного обліку земель установи, організації ведеться аналітичний облік якості земельних угідь за класами земель з метою оцінки вартості права постійного користування для відображення в бухгалтерському обліку та за ознаками, які впливають на родючість, а сінокоси і пасовища – за культуротехнічним станом з метою планування та обліку здійснення меліоративних, протиерозійних та інших заходів поліпшення[3]. Агрохімічні та екологічні данні агрохімічного паспорта поля (земельної ділянки) відсутні.

Необхідність обліку головного екологічного фактору – родючості ґрунту, зумовлена потребою чіткої та розгорнутої інформації для збереження біологічного колообігу речовин та екологічної рівноваги в агроєcosystemах.

Видатний вчений К.А. Тімірязев зазначав, що «володіння землею – не лише право чи привілей, а важкий обов'язок, що загрожує відповідальністю перед судом нащадків».

Саме запобігання загроз для задоволення потреб майбутніх поколінь спонукає формувати нові підходи в обліку сільськогосподарської діяльності. Адже, як зазначає В.М.Жук «Головне завдання такого обліку ми вбачаємо в потребі суспільного контролю за використанням та поліпшенням земель сільськогосподарського призначення. Виходячи з теорії фізичної економії, а також з розрахунків Ф. Кенс, землі має бути віддана належна її частина створеного і за її участю багатства. Ця частина має мати як мінімум дві складові: органічні добрива та природоохоронні поліпшення. Останні мають бути окремим об'єктом обліку в доповнення до системного обліку витрат на вирощування сільськогосподарських культур» [1].

Сільськогосподарська діяльність знаходиться в біполярному симбіозі - добре і погано. Але ж те, що добре сьогодні, вчора відкидалося. І, навпаки, що було добре вчора, сьогодні абсолютно неприйнятно(індустріальна революція - механізація сільського господарства; біотехнічна революція - генна інженерія, біотехнології; економіка знань - нано, сенсорні технології, прецизійні агрокультури, біологічні та біометричні системи вирощування сільськогосподарських культур та інші).

Тенденції розвитку систем вирощування сільськогосподарської

продукції показують, що більш прогресивні технології з точки зору людства є менш ефективними з точки зору використання потенціалу агросистеми. Протиріччя між випереджаючим ростом виснаження земель сільськогосподарського призначення і обмеженим відтворенням родючості ґрунту зростає.

Технічна сторона сільськогосподарської діяльності досягла колосальних успіхів, розвиток науки і техніки йде швидкими темпами, все нові відкриття вражають нашу уяву. Але екологічна криза в аграрному секторі поглиблюється, а це індикатор неефективності роботи агроєкосистеми, а для професіоналів - це сигнал необхідності переосмислення і оновлення інформаційної бази щодо ведення сільськогосподарської діяльності.

Інтегрування обліку екологічних факторів в традиційну систему бухгалтерського обліку підприємства є складною проблемою з огляду кількох причин:

- ✓ обмеженістю принципом грошового вимірника (необхідність впровадження енергетичних показників);
- ✓ ресурс лише тоді стає активом, якщо він контролюється підприємством (як правило, це позначає наявність права власності);
- ✓ низький рівень екологічної свідомості, як виробників, так і споживачів (розвиток ноосферної парадигми екологічного світосприйняття).

З екологічних факторів людина має вплив тільки на відтворювальні показники родючості ґрунту, який потребує просторової і атрибутивної інформації.

Література:

1. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економік В.М. Жук . – К.: ННЦ «ІАЕ», 2009 - 648 с.
2. Злобін Ю.А. Загальна екологія: Навч. посіб. / Ю.А. Злобін, Н.В. Кочубей. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2003. – 416 с.
3. Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК. [Текст] / В.М.Жук // "Облік і фінанси АПК" – 2005. – №3.
4. Сайко В. Ф. Інтенсивні технології вирощування сільськогосподарських культур як основа підвищення біопродуктивності агроландшафтів і якості продукції рослинництва / В. Ф. Сайко, Л. О. Кравченко, А. Д. Грицай // Вирощування екологічно чистої продукції рослинництва. – К.: Урожай, 1992. – С. 155-188.
5. Tisdale, S. L., W. L. Soil Fertility and Fertilizers. – Macmillan. – New York. 1966. – P. 6-7

Гнатенко Є.П.,
к.е.н., доцент
Коханчук В.С.,
Миколаївський національний університет
імені В. О. Сухомлинського,
м. Миколаїв

ЩОДО МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

В статті розглянуто наукові праці та публікації економістів, які розкривають методи аналізу основних засобів, як інструмент аналізу в діяльності підприємства. Також представлено основні показники визначення стану та ефективності використання.

Ключові слова: основні засоби, ефективність, знос, фондомісткість, фондовіддача, рентабельність.

Article reviewed scientific papers and publications economists, which disclose methods of analysis of fixed assets a a tool of analysis a the enterprise. Also presents the main indicators for determining the status and efficiency.

Keywords: fixed assets, efficiency, depreciation, capital ratio, return on assets, profitability.

В статье рассмотрены научные труды и публикации экономистов, которые раскрывают методы анализа основных средств, как инструмент анализа в деятельности предприятия. Также представлены основные показатели определения состояния и эффективности использования.

Ключевые слова: анному средства, эффективность, анн, фондоемкость, фондоотдача, рентабельность.

В сучасних умовах господарювання метою будь-якого підприємства є одержання максимального прибутку, при цьому діяльність підприємств не може здійснюватися без контролю, без відповідної діагностики, адже в роботі підприємства можуть виникати різні недоліки, помилки, не використанні резерви, що знижують ефективність та потенціал виробництва. Одним із ресурсів, які потрібно аналізувати, є основні засоби. Таким чином, проводиться аналіз інструментів основних засобів на підприємстві, який є основним питанням у період переходу до ринкових відносин.

Багато науковців приділяли увагу аналізу стану ефективності використання основних засобів. Так, Бурова Т.А. визначає завдання

аналізу основних засобів як: виявлення забезпеченості підприємства та його структурних підрозділів основними засобами, тобто встановлення відповідності величини, складу та технічного рівня засобів виробничої програми підприємства; визначення рівня використання основних засобів і факторів, які впливають на нього; з'ясування ефективності використання обладнання в часі та за потужністю впливу використання основних засобів на обсяг продукції; виявлення резервів підвищення ефективності використання основних засобів [1].

Під час аналізу основних засобів вивчається обсяг засобів, темпи їх зростання за відповідні періоди, співвідношення окремих груп у загальній вартості засобів (їх структуру), визначають активну частину засобів, причини зміни їх обсягів та структури, шляхи покращення структури. При аналізі структури та динаміки основних засобів включають різні види, які беруть участь у процесі господарської діяльності підприємства. Виробнича потужність визначається лише величиною промислово-виробничих основних засобів. Невиробничі основні засоби у виробництві безпосередньої участі не беруть, вони лише обслуговують культурно-побутові потреби колективу. Для забезпечення відтворення основних виробничих засобів важливе значення має вивчення їхнього стану та використання, що є важливим фактором підвищення ефективної діяльності підприємства.

Клименко О.В. відмічає, що основні засоби підлягають фізичному і моральному зносу, тобто вони під впливом фізичних сил, технічних і економічних чинників поступово втрачають свої властивості і приходять в непридатність. Обумовлюється моральний знос за двома чинниками: зростанням продуктивності праці і темпами технічного прогресу. Поява досконаліших зразків устаткування та інших видів основних засобів веде до морального зносу діючих основних засобів і зниження продуктивності праці.

Правильне визначення ступеня зносу основних засобів має дуже важливе значення для економіки виробництва, для визначення відновної вартості основних засобів і розміру амортизаційних відрахувань. Фізичний знос визначається за формулою:

$$I = T_{\phi} / T_n \times 100 \quad (1)$$

де I – знос (%);

T_{ϕ} – фактичний термін служби (років);

T_n – термін служби по встановленій нормі (амортизаційний період) (років).

Фізичний та моральний знос основних засобів впливає на зменшення їх відновної вартості. Оскільки основні засоби приносять підприємству економічні вигоди протягом кількох років, необхідно розподіляти вартість цих активів між звітними періодами для забезпечення відповідності доходів і витрат.

Борисюк І.О. та Ткаченко Н.М. для науково-обґрунтованого аналізу пропонують використовувати основні показники – коефіцієнти зносу і придатності засобів праці [2]. Коефіцієнт зносу характеризує частку вартості основних засобів, що списано на витрати виробництва в попередніх періодах, а коефіцієнт придатності не перенесеної частки на створюваний продукт вартості. Розраховується коефіцієнт зносу основних засобів на початок та на кінець звітного періоду. Чим нижчий коефіцієнт зносу, тим ліпшим є технічний стан основних засобів. Застосування застарілих технологічних процесів призводить до не конкурентоспроможності продукції підприємства. Вчені пропонують використовувати для аналізу основних засобів такі формули :

1. Коефіцієнт зносу (K_{zn}):

$$K_{zn} = \frac{Z_n}{O_{3n}} \quad (2)$$

де Z_n – сума зносу основних засобів;

O_{3n} – первісна вартість основних засобів на початок періоду.

2. Коефіцієнт придатності ($K_{прид}$):

$$K_{прид} = \frac{O_{3з}}{O_{3г}} \quad (3)$$

де $O_{3з}$ – залишкова вартість основних засобів;

$O_{3г}$ – початкова вартість основних засобів.

4. Коефіцієнт оновлення ($K_{он}$):

$$K_{он} = \frac{O_{3о}}{O_{3к}} \quad (4)$$

де $O_{3о}$ – вартість введених основних засобів за звітний рік;

$O_{3к}$ – загальна вартість основних виробничих засобів на кінець року.

4. Коефіцієнт вибуття ($K_{вб}$):

$$K_{\text{виб}} = \frac{OЗ_{\text{в}}}{OЗ_{\text{п}}} \quad (5)$$

де $OЗ_{\text{в}}$ – вартість основних засобів, які вибули;

$OЗ_{\text{п}}$ – вартість основних виробничих засобів на початок періоду.

Круш П.В. та Подвігіна В.І. рекомендують перевіряти основні засоби як виконання плану впровадження нової техніки, введення в дію нових об'єктів, ремонту основних засобів та визначати частку прогресивного обладнання в загальній його кількості за кожною групою окремо, а також визначати показники ефективності використання основних засобів, до яких належать: фондомісткість, фондоозброєність, коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства [3].

Фондомісткість є величиною зворотною до фондовіддачі, цей показник дає можливість визначити вартість основних засобів на одну гривню виробленої продукції та характеризує забезпеченість підприємства основними засобами. За нормальних умов фондовіддача повинна мати тенденцію до збільшення, а фондомісткість – до зменшення. Збільшення рівня фондоозброєності є позитивним фактором, розраховується як відношення вартості основних виробничих засобів до середньооблікової чисельності працівників підприємства. Коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства визначається як відношення вартості основних виробничих засобів (за вирахуванням суми їхнього зносу) до вартості майна підприємства. Якщо коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства сягає критичної позначки (0,2 – 0,3) то реальний виробничий потенціал підприємства буде низьким і треба терміново шукати кошти для виправлення становища.

Мацибора І.В. та Збарський В.К. запроваджують проведення аналізу фондовіддачі в двох напрямках: - вивчення і вимірювання впливу окремих факторів на фондовіддачу – виявлення впливу фондовіддачі на об'єм виробництва [4]. Вони визначають що, на рівень фондовіддачі впливають різні фактори, пов'язані як з зміною об'єму продукції, так і з ефективністю використання, особливо активної її частини. Рівень фондовіддачі залежить перш за все від зміни структури фондів, від об'єму продукції з гривні основних засобів та вартості активної частини основних засобів.

Таблиця 1 об'єднала показники визначення стану основних засобів та ефективності їх використання на підприємстві.

Таблиця 1

Показники стану та ефективності використання основних засобів

Показник	Формула розрахунку	Характеристика
1. Фондомісткість	Φ_k/V_n	Характеризує забезпеченість підприємства основними засобами
2. Фондоозброєність	$\Phi_k/Ч$	Показує величину основних, що припадає на 1-го працівника
3. Фондовіддача	V_n/Φ_k	Характеризує ефективність використання основних засобів. Відображає суму виробленої продукції на одну гривню основних засобів
4. Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства	Φ_3/M	Відображає питому вагу залишкової вартості основних засобів у загальній вартості майна підприємства
5. Коефіцієнт зносу основних засобів	$З_о/\Phi_k$	Показує ступінь зносу основних засобів
6. Коефіцієнт придатності основних засобів	$1-K_3$	Відображає частину основних засобів придатну до експлуатації
7. Рентабельність основних засобів	$Т_о/\Phi_k*100\%$	Визначає ступінь використання основних засобів

де Φ_k – балансова вартість основних виробничих засобів;

V_n – вартість виробленої продукції;

Φ_3 – залишкова вартість основних виробничих засобів;

M – вартість майна підприємства;

$З_о$ – сума зносу основних виробничих засобів;

$Ч$ – середньооблікова чисельність працівників;

K_3 – коефіцієнт зносу основних виробничих засобів;

$Т_о$ – операційний прибуток підприємства.

Чорна І.О. пропонує інші показники стану та ефективності використання основних засобів як комплексні (інтегральні) інструменти. Так перший комплексний (інтегральний) інструмент визначає ефективність використання основних засобів (ФЕ)

відображає умовний середній економічний ефект у вигляді виручки від реалізації та прибутку, який припадає на кожну гривню витрат, які вкладені в основні засоби. Визначається за формулою [5]:

$$\Phi E' = \sqrt{\Phi B * \Phi P} \quad (6)$$

де ΦB – фондівдачі;

ΦP – рентабельності.

Для розрахунку другого інтегрального показника ефективності використання основних засобів ($\Phi E''$) розраховується за формулою:

$$\Phi E'' = \sqrt{\Phi E * \Phi P} \quad (7)$$

де ΦE – інтегральний показник ефективності використання основних засобів;

ΦP – рівень ефективності використання основних засобів для здійснення трудової діяльності.

Отже, дослідження показало, що не існує єдиної методики аналізу основних засобів. Кожна із викладених методик має свою особливість, яку потрібно враховувати, але вони доповнюють одна одну й дозволяють здійснити більш повний аналіз використання основних засобів на підприємстві, що в свою чергу сприятиме прийняттю ефективних рішень щодо управління ними.

Література:

1. Бурова Т.А. Шляхи удосконалення бухгалтерського і податкового обліку необоротних активів / Т.А.Бурова // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – № 4. – С. 8-10
2. Борисюк І.О. Резерви підвищення ефективності використання основних засобів / І.О. Борисюк, Н.М. Ткаченко // Науковий вісник НЛТУ. – 2008. - № 18.5. - С. 287-290.
3. Круш П. В. Капітал та основні засоби підприємства : навч. посібн. Для вузів / П. В. Круш, В. І. Подвігіна, О. В. Клименко. – К. : Центр навч. літ., 2005. – 166 с.
4. Мацибора В. І. Економіка підприємства : навч. Посібн. Для вузів / В.І. Мацибора, В. К. Збарський, Т. В. Мацибора. – К. : анному н, 2008. – 312 с.
5. Чорна І. О. Ефективність використання виробничих фондів та розробка пропозицій щодо її поліпшення / І. О. Чорна // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2009. – № 2. – С. 212–216.

Гнатенко Є.П.,
к.е.н., доцент,
Прокопенко Т.Ю.,
Миколаївський національний університет
імені В. О. Сухомлинського,
м. Миколаїв

СУЧАСНІ ПОГЛЯДИ НА ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТТЯ «ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ»

В даній статті розглянуті сучасні погляди вітчизняних та зарубіжних вчених економістів, які трактують поняття «дебіторська заборгованість». Досліджено сутність поняття «дебіторська заборгованість» в нормативних документах України.

Ключові слова: *дебіторська заборгованість борг, відкритий кредит, товарний кредит.*

This article considers the current views of domestic and foreign scientists, economists interpret the term «receivables». Examines the nature of the concept of «receivables» a the normative documents of Ukraine.

Keywords: *accounts receivable debt, outdoor credit, trade credit.*

В данной статье рассмотрены современные взгляды отечественных и зарубежных анном экономистов, которые трактуют понятие «дебиторская задолженность». Исследована сущность понятия «дебиторская задолженность» в анному них документах Украины.

Ключевые слова: *дебиторская задолженность долг, открытый кредит, товарный кредит.*

Теоретичним підґрунтям для розгляду сутності поняття “дебіторська заборгованість” є наукові розробки вітчизняних та зарубіжних вчених економістів. Так, Дубровська Є.В. та Білик М.Д. розкрили проблемні питання сутності поняття “дебіторська заборгованість” [1, 6]; Береза С.Л. і Матицина Н.П. приділили свою увагу саме питанню класифікації дебіторської заборгованості [2, 11], Ніколаєнко О. і Лищенко О.Г. зосередили увагу на аналізі дебіторської заборгованості [9]. Окремо необхідно виділити зарубіжних вчених, таких як: Стоун Д., Хитчинг К., Дж. Ван Хорн, Зві Боді, Роберт К. Мертон, Д. Нортон, А. Апчера, Р. Каплана які досліджували

економічний зміст категорії дебіторська заборгованість [4, 13].

Сучасне трактування поняття «дебіторська заборгованість» з'явилося ще у VIII ст. н.е. Особливо важливим і суттєвим є внесок Е. Дегранжа і Дж. Дзаппі, котрі почали розглядати дебіторську заборгованість як один із показників, що характеризує фінансовий стан підприємства – показник його фінансової конкурентоспроможності, тобто кредитоспроможності, платоспроможності, виконання зобов'язань перед іншими підприємствами. Корецький С.І. дає відмінне від попереднього визначення дебіторської заборгованості: “взаємовідносини двох осіб, що укладають угоду, можна подати двома латинськими термінами: “дебет” (винен) і кредит (вірить комусь). Так, у разі, коли особа, яка позичає комусь кошти, вірить – це кредит, і тоді вона іменується кредитором, особа, яка одержує позику, стає винною – це дебет, і тоді вона іменується дебітором”. За часом визначення понять “дебітор” і “дебіторська заборгованість” суттєвих змін не зазнали, але з розвитком бухгалтерського обліку і фінансів ці поняття удосконалювалися. Так в 1904 році А.З. Попов дебіторську заборгованість називає “боргом на користь підприємства” і визначає як “ту чи іншу частину господарських засобів підприємства, що вибула зі складу даного підприємства і перебуває у фактичному розпорядженні інших підприємств, виконуючи там роль капіталу” [12].

У порівнянні з більш пізніми періодами зміст дебіторської заборгованості дещо змінився, проте основне ототожнення з боргом або заборгованістю залишилося незмінним. Крайник О.П., Клепнікова З.В. визначають дебіторську заборгованість у форму відкритого кредиту [8]. Поняття “кредит” тісно пов'язане з поняттям дебіторської заборгованості, але ототожнювати їх не слід. Товарний (комерційний) кредит варто розглядати як передумову виникнення дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги. Федорченко О.Є. представляє дебіторську заборгованість як суму боргів юридичних і фізичних осіб підприємству в готівковій та безготівковій формах, яка виникає внаслідок господарських операцій, що відбулися в результаті минулих подій та підлягають погашенню у майбутньому [15]. Кияшко О.М. ідентифікує дебіторську заборгованість як суму заборгованості дебіторів підприємству на певну дату, що виникла в результаті минулих подій, яку кредитор має право вимагати

відшкодувати. У свою чергу Сурніна К.С. зазначає, що дебіторська заборгованість – частина оборотного капіталу, а також вимоги на його отримання у вигляді готівки, матеріальних та інших ресурсів від господарюючих суб'єктів. Тому найбільш точна її дефініція наступна: “Дебіторська заборгованість – це майно (матеріальні ресурси), що не оплачені контрагентами, або готівка, що вилучена з кругообігу оборотних засобів” [14]. Наведене визначення дає уявлення про економічну природу дебіторської заборгованості і визначає її місце в бухгалтерському обліку. Черненко Л.В. найбільш прийнятним вважає визначення, відповідно до якого дебіторська заборгованість є правами (вимогами), що належать продавцю (постачальнику) як кредитору на отримання боргів контрагентами, та фінансовим ресурсом, що тимчасово вилучений з кругообігу і підлягає поверненню в майбутньому.

Дебіторська заборгованість, на думку Дубровської Є.В. – неоплачені юридичними та фізичними особами послуги з транспортування вантажів та/або вилучені кошти з кругообігу підприємства, що мають документальне підтвердження, яке надає право на отримання боргу в вигляді грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів [6].

Автори фінансового словника Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. [7] дають визначення заборгованості як сумі фінансових зобов'язань чи грошового боргу, яка підлягає погашенню. Майже ідентичним є поняття заборгованості в економічному словнику, а саме як сума невиконаного зобов'язання, несплаченого боргу. В свою чергу Голубінка Ю. М. зазначає, що дебіторська заборгованість, разом з виробничими запасами, утворює значну частину в структурі активу балансу підприємства. Бутинець Ф. Ф. трактує поняття дебіторської заборгованості як суму заборгованостей підприємств на певну дату [3]. Кірейцев Г. Г. вважає, що дебіторська заборгованість – це вимоги щодо оплати. Боргові вимоги є еквівалентом боргу тієї особи, на яку покладається виконання обов'язку; як і борги, боргові вимоги розглядаються з точки зору терміна їх виконання. Проте найбільш поширеною стала думка, до якої схиляється більшість науковців і практиків – визначення дебіторської заборгованості як боргів.

Отже, як ми бачимо, всі автори розглядають одну і ту саму

проблему під різним кутом. На наш погляд, при всьому різноманітті визначень, що зустрічаються в літературі, можна умовно виділити чотири основні підходи до визначення даного поняття в таблиці 1.

Таблиця 1

Підходи щодо трактування поняття «дебіторська заборгованість»

№ з/п	Автор (джерело)	Дебіторська заборгованість – це ...
1	2	3
1. Юридичний підхід – передбачає розгляд дебіторської заборгованості як суми боргів третіх осіб перед підприємством		
1.1	Бланк І.О.	Сума заборгованості на користь підприємства, представлену фінансовими зобов'язаннями юридичних та фізичних осіб
1.2	Ковальов В.В.	Заборгованість юридичних та фізичних осіб анному суб'єкту господарювання
1.3	Астахов В.П.	Зобов'язання інших підприємств, організацій, що є юридичними особами, або окремих громадян (фізичних осіб) перед даним підприємством
1.4	Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш.	Сума боргів, що належать підприємству, фірмі, компанії з боку інших підприємств, фірм, компаній, а також громадян, що є їх боржниками, дебіторами
1.5	Стоун Д., Хітчинг К. [13]	Сума боргів, які винні підприємству юридичні або фізичні особи та які виникли у результаті господарських взаємовідносин з ними
2. Економіко-правовий – передбачає розгляд дебіторської заборгованості як частини майна (активів) або частку оборотного капіталу суб'єкта господарювання		
2.1	Лебедев К.	Складова майна організації її майнові вимоги до інших осіб, що є її боржниками у правовідносинах, що виникають з різних підстав
2.2	Безруких П.С., Комісарова І.П.	Складова активів організації її майнові вимоги до інших юридичних та фізичних осіб, що є її боржниками
2.3	Лищенко О.Г., Бескота Г.М. [9]	Фінансовий актив, який є контрактним правом отримувати грошові кошти або цінні папери від іншого підприємства
2.4	Дубровська Є.В. [6]	Оборотний актив підприємства, який виникає в його збутовій діяльності і характеризується взаєминами з контрагентами по оплаті вартості отриманого товару (робіт, послуг)
3. Економічний – розглядає дебіторську заборгованість як кредит, наданий суб'єктом господарювання своїм дебіторам		
3.1	Момот Т.В. [10]	Безвідсоткова позика контрагентам

Продовження табл. 1

3.2	Крайник О.П., Клепікова З.В. [8]	Форма відстрочки платежу – (відкритий кредит) неформальна або формальна угода, яка передбачає виконання послуг замовником або реалізації продукції покупцю з відстрочкою оплати за них. Такий кредит вважається безкоштовним та без чіткого визначення строку
4. Бухгалтерський – базується на тому положенні, що з позиції бухгалтерського обліку зобов'язання являє собою факт господарської діяльності, інформація щодо якого повинна певним чином відображена у регістрах бухгалтерського обліку		
4.1	Пятов М.Л.	Відображені на рахунках розрахунків зобов'язання перед підприємством сторонніх осіб – покупців, працівників, позикодержувачів, бюджету
4.2	Бабаєв Ю.А., Петров А.М.	Відображені на рахунках бухгалтерського обліку короткострокові та довгострокові зобов'язання, що виникають при продажу організацією продукції, товарів, послуг або робіт іншим юридичним і фізичним особам (включаючи своїх працівників) і при здійсненні розрахунків

Задля уникнення непорозумінь в практичній обліковій діяльності підприємств вважаємо за необхідне детально розглянути сутність поняття “дебіторська заборгованість” в нормативних документах (табл. 2).

Отже, усі визначення поняття “дебіторська заборгованість”, що наведені в нормативних документах сформульовані таким чином, що лише перераховують складові даного поняття, а саме визначають її як об'єкт обліку. Так, згідно з нормативними документами до дебіторської заборгованості слід відносити суму заборгованості дебіторів підприємству, заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів, сума вимог банку до юридичних і фізичних осіб на певну дату та фінансовий актив установи, що виникає унаслідок договірних відносин між двома юридичними особами. Таке формулювання є досить недосконалим та потребує уточнення. Відповідно міжнародним, так як і національним стандартам бухгалтерського обліку, дебіторська заборгованість (Accounts Receivable) визначається як сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Але необхідно відмітити, що термін “дебіторська заборгованість” у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку має суттєві відмінності.

Таблиця 2

Визначення поняття “дебіторська заборгованість” в нормативних документах України

Джерело	Визначення
1	2
Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”	Дебіторська заборгованість - сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.
Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 “Фінансові інструменти”	Дебіторська заборгованість - це один із видів фінансових активів і визначається як контракт, що надає право отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства
Інструкція з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ № 242 від 26.12.2003 р. (п.1.2)	Дебіторська заборгованість - фінансовий актив установи, що виникає унаслідок договірних відносин між двома юридичними особами, серед яких одна, що є власником активу, після настання відповідних умов угоди має право на отримання платежів, товарів, робіт та послуг
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України № 280 від 17.06.2004 р. (п.4)	Дебіторська заборгованість - це сума вимог банку до юридичних і фізичних осіб на певну дату щодо отримання активів, послуг тощо
Інструкції щодо заповнення форми звітності N 1 (річна) “Звіт про зелене господарство” (Інструкція, розд. Пояснення вжитих термінів) № 401 від 24.12.2008 р. (розд.Пояснення вжитих термінів)	Дебіторська заборгованість - заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів (у тому числі яка забезпечена векселями) за надані їм продукцію, товари, роботу або послуги; фінансових і податкових органів за податками, зборами та іншими платежами до бюджету; також заборгованість з сум нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо, що підлягають надходженню; заборгованість пов'язаних сторін та з внутрішньовідомчих розрахунків; інша поточна дебіторська заборгованість. Дебіторська заборгованість, у разі створення щодо неї резерву сумнівних боргів, наводиться за чистою реалізаційною вартістю
Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку № 269 від 26.09.2003 р.	Дебіторська заборгованість - сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату

1	2
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 “Доходи” № 1629 24.12.2010 р.	Дебіторська заборгованість - сума заборгованості суб'єкту державного сектору на певну дату, що виникає внаслідок обмінних та необмінних операцій

Прийнято розрізняти два види дебіторської заборгованості: Accounts Receivable та Receivables. Accounts Receivable (дебіторська заборгованість, обсяг продажу або дебітори) – суми, що мають надійти від покупців та відображені в бухгалтерських книгах підприємства, але не підтверджені векселями, траттами або акцептами (відкриті балансові рахунки), тобто сукупна сума, що має бути виплачена торговельними боржниками. Receivables (торговельна дебіторська заборгованість) – вимоги до третіх осіб на отримання в майбутньому грошей, товарів, послуг. Дана дебіторська заборгованість включає рахунки на отримання заборгованості від покупців по продажу в розстрочку, заборгованості по векселях на отримання, заборгованість робочих та службовців, заборгованість страхових компаній по усуненню майнових збитків.З наведених визначень, як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, можна зробити висновок, що поняття “дебіторська заборгованість” має певні і однакові ознаки: сума боргів та кредит. Така різноманітність дефініцій, вважаємо, спричинена існуванням різних підходів до розуміння досліджуваного поняття (економічний, фінансовий, обліковий тощо).

Отже, наведені трактування поняття “дебіторська заборгованість” підтверджують те, що існують певні розбіжності у визначенні даного поняття. В основному вчені розглядають дебіторську заборгованість, як суму боргів, які винні підприємству юридичні або фізичні особи та які виникли у результаті господарських взаємовідносин з ними чи “рахунки до отримання”, тобто це та сума, яку покупці продукції повинні виплатити корпорації (підприємству), але ніхто не наголошує на тому, що дебіторська заборгованість є складовою кругообігу капіталу. Адже елементи кругообігу капіталу є частиною безперервного потоку господарських операцій. І для усунення непорозуміння в практичній обліковій діяльності підприємства необхідно опиратись на нормативні документи України.

Література:

1. Білик М.Д. Управління дебіторською заборгованістю підприємств / М.Д. Білик. - Міністерство фінансів України, 12/2003. - №12. С. 24-36.
2. Береза С.Л. Облік і контроль грошових активів та дебіторської заборгованості: теорія і практика. / С.Л. Береза. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. – Житомир 2002 р. С. 125-145.
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець. - I Вид. 2-е, доп. і перероб. -Житомир: ЖІТІ, 2008р. – 210 с.
4. Боді Зві, Фінанси: Пер. С англ.: навч. Посіб./ Зві Боді, Роберт Мергон - М.: Видавн. Дім «Вільямс», 2000.—592 с.
5. Бланк И.А. Финансовый менеджмент / И.А. Бланк. – 2-е изд., перераб. и доп. – К.: Эльга, Ника - центр, 2004. – 656 с.
6. Дубровська Є.В. Дослідження сутності поняття «Дебіторська заборгованість» / Є.В. Дубровська. - Сер. Економіка. – Суми: СумДУ, 2009. - №2. - С. 202-205.
7. Загородній А.Г. Фінансовий словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Смовженко Т.С – К.: Т-во "Знання", КОО;, 2002. – 566 с.
8. Крайник О.П. Финансовый менеджмент / О.П. Крайник, З.В. Клепикова. - Львів- Київ:ДАКОР, 2001. – 120 с.
9. Лищенко О.Г. Аналіз дебіторської заборгованості в системі управління підприємством / О.Г. Лищенко. – Запоріжжя: Гуманіст. Ун-т «Запоріж. ін-т держ. та муніцип. упр.», 2009. - №1. С. 114-117.
10. Момот, Т. Управление дебиторской задолженностью предприятия. – 2003.-- №11-12. С. 97-99.
11. Матицина Н. Основні засади регулювання розрахункових відносин через управління дебіторською заборгованістю. /Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С.38-42.
12. Попов А.З. Биография Олексія Захаровича (1856-1926) [Електронний ресурс] Режим доступу: http://funeral-spb.narod.ru/necropols/literat/tombs/popov_as/popov_as.html
13. Стоун Д. Бухгалтерський учет и финансовый анализ / Д. Стоун, - пер. с англ. Ю.А. Огибин , Г.А. Огибив. - М.: Сирин, 1998. - 302 с.
14. Сурніна К.С. Удосконалення обліку дебіторської і кредиторської заборгованості промислових підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н.: 08.06.04 «Бухгалтерський одлік, аналіз та аудит» / К.С. Сурніна. - Луганськ, 2002. - 19с.
15. Федорченко Ольга Євгенівна. Облік і аналіз розрахунків з дебіторами (на прикладі текстильних підприємств легкої промисловості) / О.Є. Федорченко. - Дис... канд. наук: 08.00.09 - 2009. С. 175.

УДК 658.01.657

Голуб Н.О.,
к.е.н., доцент
Таврійський державний агротехнологічний університет,
м. Мелітополь

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВО- АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

У статті основні поняття та передумови організації обліково-аналітичного забезпечення прийняття стратегічних рішень. Визначені питання які потребують вирішення.

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення, бухгалтерський облік, стратегічний облік, інформація, управління.

In the article the basic concepts and prerequisites of the organization of accounting and analytical support strategic decision-making. Identified issues that require decisions.

Keywords: accounting and analytical support, accounting, strategic accounting, information management.

В статье основные понятия и предпосылки организации учетно-аналитического обеспечения принятия стратегических решений. Определены вопросы, которые требуют решения.

Ключевые слова: учетно-аналитическое обеспечение, бухгалтерский учет, стратегический учет, информация, управление.

Облік, як і кожна система знань, постійно розвивається, та висуває особливі вимоги щодо його дієвої організації. Загальні питання організації облікового процесу широко представлені у літературі. Проте у більшості з джерел відсутні або недостатньо пророблені питання інноваційного розвитку облікової підсистеми та її орієнтації на підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень. Загальноприйнята організація обліку дозволяє розглядати його лише як один з інструментів оцінки ефективності підприємства, що оперує ретроспективними показниками. У зв'язку з цим виникає декілька принципових питань, які потребують докорінного перегляду сутності облікового процесу й особливостей його організації.

Слід зазначити, що саме облікові дані, не враховуючи різновид обраних підприємством інформаційних технологій, завжди були основою для прийняття рішень. Разом з тим поступове виникнення різних моделей облікового процесу призвело до диференціації

підходів щодо формування інформації для прийняття рішень. Якщо раніше головним завданням системи бухгалтерського обліку була ідентифікація фактів господарської діяльності у відповідності із заданою кореспонденцією рахунків, то зараз від бухгалтера потрібне вміння надавати корисну, з точки зору обраних стратегічних альтернатив, інформацію.

Поряд з цим виникає певна кількість проблем, пов'язаних зі зростанням обсягу інформації у поєднанні із наявними технічними обмеженнями, що актуалізує питання підвищення ефективності й швидкості збору, обробки та підготовки відповідних аналітичних відомостей. Також залишаються відкритими питання формалізації інформації, що важливо з погляду ефективного управління інформаційними потоками й розробки показників для контролю траєкторії стратегічного розвитку підприємства. Водночас варто звернути увагу на недостатнє теоретичне розкриття взаємозв'язків категорії розвитку з поняттям інформації, організації та управління. Саме тому поглиблене вивчення процесів організації обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємства слід починати з розгляду центральної категорії діалектики – категорії розвитку підприємства.

Нерідко обліково-аналітичне забезпечення можуть бути співставлені з логістичними інформаційними системами. Зокрема, якщо прийняти підхід В.В. Родкіної, обліково-аналітичне забезпечення можна визначити як інтерактивну структуру, яка включає персонал, обладнання і процедури, об'єднані інформаційним потоком, використовуваним логістичним менеджментом для планування, регулювання, контролю та аналізу функціонування й розвитку підприємства [3, с. 22]. Близьким до наведеного тлумачення є подане у [7] поняття інформаційного обслуговування, під яким розуміють забезпечення фахівців необхідною науковою й технічною інформацією, яке здійснюється інформаційними органами й службами. При цьому вважається, що найбільш перспективним напрямком розвитку інформаційного обслуговування є розробка й практична реалізація систем виборчого поширення інформації, в яких враховуються індивідуальні особливості фахівців – споживачів інформації – та їхні конкретні запити.

Водночас слід звернути увагу, що будь-яка інформація, яка

виникає в системі управління підприємством, повинна мати певне технологічне й організаційне підґрунтя для підтримки власного існування. В основу цього пропонується покласти наявні на кожному підприємстві облікові системи. Разом з тим слід враховувати, що рівень організації таких систем буде значною мірою відрізнятися від загального рівня організаційної культури на підприємстві й наявних технічних можливостей. Окрім того, необхідність стратегічної орієнтації облікового процесу вимагає включення до складу наявних підсистем ще й певних аналітичних функцій.

Звідси й витікає загальне призначення функції обліку – формування якісної і всебічної інформації про господарську та фінансову діяльність підприємства й своєчасне її надання зацікавленим користувачам. Місце функції обліку визначається логічним зв'язком між функціями управління й роллю обліку у процесі управління. Облікова інформація, що використовується у процесі регулювання діяльності підприємства, призначена для того, щоб приймати оперативні рішення. Така інформація може видаватися незалежно (у формі вихідних повідомлень) або у зв'язку з іншою інформацією, коли регулювання відбувається через функцію контролю. Облікова інформація у даному випадку спрямована на прийняття корегуючих заходів при отриманні сигналу про наявність відхилення. Функція обліку у даному випадку забезпечує зворотній зв'язок для безпосереднього оперативного впливу на керований об'єкт.

Значним недоліком сучасної системи управління є розмежування різноманітних служб підприємства у межах функціонального розподілу праці на підприємстві, коли окремі відділи мають вузьку спеціалізацію й різні цілі функціонування. Це значною мірою призводить як до роз'єднаності обліку й інших функцій управління, так і до невідповідності різних видів обліку один одному. Вирішення цього протиріччя можливе на основі створення концепції інтегрованого обліку та впровадження інструментів контролінгу [2, с. 285–293] в систему стратегічного управління, хоча й до його визначення ще й до тепер не склалося однозначного тлумачення.

Контролінг, як нова система управління, у рамках сучасного менеджменту нерозривно пов'язаний з інформаційним забезпеченням керівництва підприємства у процесі прийняття управлінських рішень.

Застосування концепції контролінгу змінює зміст завдань обліку та визначає особливості його організації.

З такої точки зору у системі обліку формується інформація, потрібна для виконання наступних основних цілей: складання періодичної (рутинної) внутрішньої звітності для управлінських рішень (забезпечення інформацією рішень, що приймаються з певним ступенем регулярності); складання нерегулярних (спеціальних) звітів для управлінських рішень (формування інформації для забезпечення прийняття рішень в ситуаціях, які виникають без певної періодичності або становлять прецедент); складання зовнішньої звітності, призначеної для інвесторів, органів державної влади тощо. По-іншому розглядається й функція обліку.

В умовах контролінгу до неї відносять також підготовку інформації для прийняття проблемних рішень (аналіз варіантів рішень та вибір кращого з них); ведення рахунків (збирання даних й підготовка звітності); орієнтація менеджерів на відхилення (орієнтація осіб, що приймають рішення, на наявні можливості й проблеми). У такому разі між обліком та контролінгом виникають певні зв'язки. З точки зору організації обліково-аналітичного забезпечення головною проблемою буде оптимізація поєднання системи управління з функції обліку з відповідною внутрішньою структуризацією останньої. У господарській діяльності підприємства застосовується бухгалтерський, статистичний, фінансовий, управлінський, оперативний та стратегічний обліки.

Необхідність постійного вдосконалення методів управління обумовлює особливу актуальність найбільш ефективної організації кожного з них. Бухгалтерський облік, як найбільш поширений, поєднує у собі усі види господарського обліку та застосовується суб'єктами підприємницької діяльності незалежно від форм власності та методів господарювання.

При цьому стандартизація облікових процедур повинна поступатися місцем найбільш гнучким системам обліку, зорієнтованим на аналіз можливостей підприємства. Разом з тим основою для більш дієвої організації обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства буде вдосконалення основних облікових підсистем. Зараз найпоширеним є підхід [5, 133], що всі наявні види обліку повинні існувати окремо.

Тут, на мій погляд, можна виділити певні недоліки. По-перше, це витратність методики, оскільки передбачається подвійне введення інформації. По-друге, оскільки інформація вводиться двічі, зростає ймовірність помилки, коли дані бухгалтерського обліку не будуть сходитися з даними управлінського обліку.

Організація обліково-аналітичного забезпечення вимагає також відповідного структурування наявної інформації за для забезпечення різних стратегічних потреб. З цієї точки зору продуктивним є підходи Л. В. Фролової, яка пропонує виділити такі блоки: інформація про реальний стан виконання логістичних завдань (дані про наявність, розміщення та рух запасів й логістичних потоків), прогнозна інформація (характеризує поставлені цілі й умови, в яких відбуватиметься прогнозований логістичний процес), нормативно-довідкову інформацію (документи, що регламентують діяльність підприємства та дані про сукупність усіх логістичних операцій), інформація зворотного зв'язку (дані про відхилення фактичних показників від планових) [4, с. 188–190] та В. В. Пастухової [1, с.132–135], яка пропонує дещо інші блоки: стратегічна інформація для формування стратегії (інформація про стан зовнішнього середовища, прогнозна інформація про розвиток стратегічних зон господарювання, інформація про конкурентну позицію підприємства), інформація для контролю реалізації стратегії (планово-нормативні показники, бюджетна інформація, банк даних про ризики реалізації стратегії), негативна інформація про підприємство.

Водночас слід враховувати, що відповідно до національного законодавства бухгалтерський облік розглядається як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, узагальнення й передачі інформації про діяльність підприємства користувачам для прийняття рішень. Саме тому інфраструктура облікової підсистеми, наявні її технічні елементи пропонується застосовувати для збирання знань. Для цього, можна й розширити трактування інформації шляхом додання до її складу елементів концепції управління знаннями. Отже облік, у даному розумінні розглядається і як головний інтегруючий та організуючий фактор, і як інформаційне забезпечення підтримки процесів створення, поширення, обробки й використання знань усередині підприємства. З точки зору організації облікового процесу слід розрізняти два підходи до управління знаннями. Якщо

функціонування підприємства засноване не минулому досвіді, який постійно необхідно використовувати, то необхідно в системі облікового діловодства виділити відповідні номенклатури справ. У таких номенклатурах знання будуть зберігатися у вигляді документів. Такий підхід можна визначити як кодифікацію. Він більш за все збігається з традиційною організацією обліку й пов'язаний з підтримкою ефективної вибірки інформації для агрегованих рішень.

Література:

1. Пастухова В.В. Стратегічне управління підприємством: філософія, політика, ефективність: монографія / Під ред.. В.В. Пастухова. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. – 302 с.
2. Пушкарь А.И. Стратегические группы предприятий: концепция, методология, управление. Научное издание / А.И. Пушкарь, Ю.Е. Жуков, А.А. Пилипенко. – Харьков: ОАО "Кросс-Роуд", 2006. – 440 с.
3. Родкина А. Т. Информационная логистика / А.Т. Родина. – М.: Экзамен, 2001. – 288 с.
4. Фролова Л.В. Механізми логістичного управління торговельним підприємством: монографія / Під ред. Л.В. Фролова. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2005. – 322 с.
5. Шеремет А.Д. Управленческий учет / А.Д. Шеремет. – М.: ИД ФКБ-ПРЕСС, 2000. – 512 с.
6. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000; пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К., 2000.
7. Большая советская энциклопедия" в 30 томах. - Полный текст третьего издания // [Электронный ресурс]. – режим доступа: <http://encycl.yandex.ru>.

УДК 630*68:004

Голячук Н.В.,
к.е.н., доцент
Голячук С.Є.,
к.с.-г.н., доцент
Рихлюк В.С.,
здобувач
Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк

ІНФОРМАЦІЙНІ ПОТОКИ ЛІСОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

У статті піднімаються питання інформаційних потреб керівництва лісогосподарських підприємств та вивчення інформаційних потоків для удосконалення управління.

Ключові слова: інформація, інформаційне забезпечення, інформаційні потоки.

The article raised the issue of forest management information needs of companies and research for the improvement of information flow management.

Keywords: information, information, information flows.

В статье поднимаются вопросы информационных потребностей руководства лесохозяйственных предприятий и изучение информационных потоков для совершенствования управления.

Ключевые слова: информация, информационное обеспечение, информационные потоки.

Сукупність інформаційних ресурсів, які сприяють ефективному проведенню процесу управління, у тому числі розробці та реалізації управлінських рішень, складає сутність інформаційного забезпечення управлінської діяльності. Інформаційне забезпечення процесу управління – це надання необхідного обсягу інформації конкретному споживачеві з метою прийняття управлінського рішення.

Різним аспектам забезпечення інформацією процесу управління підприємствами присвятили свої наукові дослідження такі вчені: Кропивко М.Ф., Криворучко І.М., Жаворонкова Г.В., Гужва В.М., Пономаренко В.С., Ситник В.Ф., Писаревська Т.А., Твердохліб М.Г. та інші. Інформаційні технології в лісовій галузі України вивчали науковці Ткач В.П., Полупан А.В., Костяшкін С.Н., Богомоллов В.В.

Проте в Україні не достатньо досліджувались питання інформаційного забезпечення управління лісогосподарськими підприємствами.

В існуючій системі інформаційного забезпечення управління підприємств лісогосподарського комплексу є серйозні недоліки:

- відсутність постійного зв'язку з керівниками структурних підрозділів в будь-який момент часу;

- слабка оперативність збору та аналізу інформації (інформація про діяльність лісництва поступає до центральної бухгалтерії тільки по закінченню звітного місяця);

- відірваність конкретного виробничого підрозділу від оперативної, аналітичної інформації про стан, тенденції, досягнення, недоліки інших підрозділів;

- повтори статистичних даних і відсутність інших (лісничий та бухгалтер лісництва подають інформацію про виробничі процеси свого підрозділу кожний з своєї позиції, хоча при цьому половина інформації повторюється);

- недосконалість системи показників оцінки діяльності підприємства;

- відсутність сучасної матеріально-технічної бази для оперативної обробки фактичних даних та соціально-економічного моніторингу підприємств.

Управління підприємствами лісового господарства характеризується великими обсягами інформації, яку необхідно щоденно обробляти, складною системою обліку, контролю та аналізу отриманої інформації, складними інформаційними зв'язками всередині підприємства та із зовнішнім середовищем. Тому важливою проблемою є розробка на підприємстві раціонального потоку інформації, складовими якого є такі етапи:

- виявлення інформаційних потреб з боку споживачів та повне їх задоволення;

- відповідність способів задоволення потреб запитам споживачів;

- відображення в системі інформації облікових даних про використання всіх видів ресурсів в процесі господарської діяльності;

- усунення дублювання даних первинної документації;

- швидкість обробки і передачі інформації для оперативного управління та складання звітності лісогосподарського підприємства.

Обмін економічною та лісівничою інформацією між структурними підрозділами підприємства лісового господарства досить складний та формується з потоків інформації, яка передається з одного робочого місця до іншого.

Процес використання інформації при виконанні лісосічних робіт на рубках головного користування опишемо детальніше. Економіст по нормуванню праці займається розрахунком норм виробітку та розцінок по видах робіт. Оскільки лісове господарство це досить специфічна галузь народного господарства, то тарифні ставки для розрахунку розцінок по видах робіт залежать від виду робіт та середнього об'єму хлиста відповідної породи дерев (як правило породи дерев поділяються на види: твердолистяні породи, хвойні та м'яколистяні породи) в залежності від їх діаметру. Інформацію про породи дерев, їх об'єм, діаметр, висоту, тобто про сортиментну структуру надає інженер лісового господарства. Розраховані розцінки передаються в бухгалтерію лісництва. Від лісничого чи майстра лісу в бухгалтерію поступає інформація про об'єм виконаних лісосічних робіт на рубках головного користування. За виконану роботу на основі розцінок працівникам нараховується заробітна плата і ця інформація передається в центральну бухгалтерію бухгалтеру по оплаті праці, де проводиться зведення даних по всіх лісництвах та апарату управління і складається зведена звітність для головного бухгалтера. Бухгалтер лісництва проводить також аналітичний облік виконаних лісосічних робіт і дані передає бухгалтеру по обліку руху лісопродукції, який в свою чергу складає зведену звітність по всіх лісництвах і передає дані головному бухгалтеру. Для виплати заробітної плати інформація передається до бухгалтера по обліку розрахункових операцій та касира, а потім зведені дані до головного бухгалтера. Інженер лісового господарства складає звітність по рубках головного користування на основі інформації, що надходить від лісничих і передає її головному лісничому. Головні спеціалісти держлісгоспу подають зведену інформацію директору держлісгоспу, а потім до обласного об'єднання лісового господарства.

Для правильної організації потоків інформації на лісгосподарському підприємстві необхідно вивчити потреби в інформації для кожного споживача. Інформація для управлінських

працівників будь-яких рівнів є необхідним ресурсом при виконанні своїх професійних обов'язків. В процесі господарської діяльності з'являється потреба у новій інформації. При цьому існують три позиції забезпечення інформацією користувача:

$П > НІ$ - інформаційні потреби (П) керівника будь-якого рівня більші від необхідної інформації (НІ) про процеси, які відбуваються на ділянці роботи за яку він відповідає. Тоді частина інформації буде зайвою і не використовуватиметься.

$П = НІ$ - необхідна інформація задовольняє інформаційні потреби управлінського персоналу.

$П < НІ$ - інформаційні потреби керівництва менші від необхідної інформації про господарські процеси, які відбуваються на конкретному об'єкті. Тоді це означає про недостатню підготовку керівника для прийняття управлінських рішень на довіреній йому ділянці роботи.

Для вивчення інформаційних потреб необхідно провести дослідження, яке складається з таких етапів:

- перелік функцій управління лісогосподарського підприємства;
- визначення функцій управління для конкретних відділів та структурних підрозділів лісогосподарського підприємства;
- дослідження функцій за рівнями управління на підприємстві;
- розробка матриць управління процесів виробничої діяльності лісогосподарського підприємства.

Результати таких досліджень доцільно занести до спеціальних таблиць-матриць [1]. У табл. 1 наводяться дані, які необхідні для процесу управління при виконанні посадки лісу.

Таблиця 1

Матриця визначення інформаційних потреб для управлінського персоналу (процес виробництва – посадка лісу)

Функції управління	Відділи лісгоспу					Структурні підрозділи (лісництва)
	лісогосподарський	планово-економічний	бухгалтерія	інженерно-технічний	інші	
1. Загальне керівництво	+	+	-	+	+	+

Продовження табл. 1

2. Підготовка території під посадку	+	-	-	+	-	+
3. Підготовка саджанців	+	-	-	-	-	+
4. Забезпечення технічними засобами	+	-	-	+	-	-
5. Забезпечення працівниками	+	-	-	-	-	+
6. Матеріально-технічне постачання	+	+	+	+	+	+
7. Посадка лісу	+	+	+	+	+	+
8. Оперативне управління	+	-	-	+	+	+

Власні дослідження

Такі матриці необхідно скласти для всіх виробничих процесів підприємства. Потім скласти узагальнюючі матриці для відділів та структурних підрозділів, при цьому будуть виявлені дублюючі ланки в системі управління, що дозволить конкретизувати інформаційні потоки для управлінських працівників. На основі матриць можна удосконалити існуючу організаційну структуру управління.

Отже, важливим питанням інформаційного забезпечення є розробка на підприємстві раціонального потоку інформації, тобто вивчення інформаційних потреб кожного споживача. Для цього необхідно скласти матриці визначення інформаційних потреб управлінського персоналу для всіх виробничих процесів.

Література:

1. Пушкар М.С. Фінансовий облік. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – С.51-53.

УДК 338.432.001.18

Горобець Н.М.,
к.с.-г.н., доцент
Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет,
м. Дніпропетровськ

СТРАТЕГІЧНІ ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розглянуто проблеми становлення ринку конкурентоспроможної агропродовольчої продукції, вивчено пріоритетні напрями досягнення стратегічних цілей забезпечення продовольчої безпеки країни. З метою формування конкурентоспроможного агробізнесу та визначення стратегічного розвитку аграрних підприємств пропонується застосовувати SWOT-аналіз, на підставі якого встановлюються сильні та слабкі сторони підприємства, а також можливості та загрози з боку зовнішнього середовища.

Ключові слова: стратегія, стратегічні цілі, конкурентоспроможність, продовольча безпека.

The article deals with the problem of market competitive agri-food products proposed priority areas of implementation of strategic objectives to ensure food security. In order to develop a competitive agribusiness and determine the strategic development of agricultural enterprises are invited to apply SWOT-analysis, based on which the established strengths and weaknesses of the company, and the opportunities and threats from the environment.

Keywords: strategy, strategic objectives, competitiveness, food safety.

В статье рассмотрено проблемы рынка конкурентоспособной агропродовольственной продукции, изучены приоритетные направления достижения стратегических целей обеспечения продовольственной безопасности страны. С целью формирования конкурентоспособного агробизнеса и определения стратегического развития аграрных предприятий предлагается использовать SWOT-анализ, на основе которого определяются сильные и слабые стороны агропредприятий, а также возможности и угрозы внешней среды.

Ключевые слова: стратегия, стратегические цели, конкурентоспособность, продовольственная безопасность.

Конкурентоспроможність економіки, якість життя населення, економіко-політична самодостатність країни залежать від темпів економічного зростання, та є визначальним критерієм ефективності функціонування національного господарства. Оскільки сільське господарство є однією зі стратегічних галузей вітчизняної економіки,

найбільш важливою проблемою і завданням у кризовому періоді є забезпечення продовольчої безпеки, створення належних умов для сталого розвитку галузей і сільських територій, забезпечення політичної, економічної та соціальної стабільності й підвищення якості життя населення.

Вироблення стратегічного бачення та місії аграрного підприємства, визначення цілей та вибір стратегії – це основні завдання стосовно вибору подальшого напрямку його розвитку. З цієї точки зору, перед менеджментом підприємства стоїть задача, визначити в якому напрямі розвиватиметься підприємство, спланувати її коротко- та довгострокові цілі, а також кроки та дії, які робитимуться для досягнення намічених результатів. Стратегічне планування як один із способів прогнозування явищ суспільного життя та господарських процесів в системі аграрного виробництва ґрунтується на стратегічному передбаченні зовнішнього середовища та адаптації до його змін, розподілі виробничих ресурсів та оцінці стратегічного потенціалу, координації внутрігосподарської виробничої структури на основі методів портфельного аналізу [2,3].

У відповідності до стратегії розвитку аграрного сектора економіки на період до 2020 року стратегічними цілями є – гарантування продовольчої безпеки держави; забезпечення прогнозованості розвитку та довгострокової стійкості аграрного секторі на основі його багатокладності; сприяння розвитку сільських поселень та формування середнього класу на селі через забезпечення зайнятості сільського населення та підвищення їх доходів; підвищення інвестиційної привабливості галузей аграрного сектору та фінансової безпеки сільськогосподарських підприємств; підвищення конкурентоспроможності продукції, ефективності галузей, стабільність ринків; розширення участі України у забезпеченні світового ринку сільськогосподарською продукцією; раціональне використання сільськогосподарських земель та зменшення техногенного навантаження аграрного сектору на довкілля [1].

З метою формування конкурентоспроможного агробізнесу та визначення стратегічного розвитку підприємств доцільно застосовувати методіку SWOT-аналізу, на підставі якої встановлюються сильні та слабкі сторони підприємства, а також можливості та загрози з боку зовнішнього середовища [2].

Встановлено, що до основних зовнішніх можливостей, які сприяють розвитку агро бізнесу, можна віднести: вихід із військового конфлікту, стабілізацію соціально-політичної та економічної ситуації в країні; переваги пов'язані із географічним розташуванням України (транзитні можливості та наближеність до зарубіжних країн – насамперед, Німеччини, Франції, Великобританії, Бельгії, Італії та Іспанії); можливість формування конкурентоспроможних регіональних кластерів; провідну світову позицію за валовим обсягом виробництва сільськогосподарської продукції та рівнем споживання на душу населення у країні; вихід на світовий ринок з екологічною продукцією; наявність вільних світових ніш у відповідному сегменті світового агро продовольчого ринку з одночасно сильними конкурентними позиціями на ньому України; альтернативну можливість само зайнятості сільського населення.

До зовнішніх загроз зовнішнього середовища належать: розгортання військового конфлікту; створення на частині території країни зони відчуження; загострення політичної та економічної кризи; загострення глобальних екологічних проблем; експансія зарубіжних товаровиробників у зв'язку зі вступом у СОТ, в результаті чого відбудеться гальмування розвитку національного підприємництва та відтік капіталу; цінова не конкурентоспроможність продукції.

До сильних сторін виробництва сільськогосподарської продукції відносять наступні чинники: вигідні природно-кліматичні умови; забезпеченість ресурсним і біологічним потенціалом; наявність земельного фонду екологічної мережі; високий рівень лояльності національних споживачів до вітчизняної сільськогосподарської продукції; якість продукції; високий рівень диференціації продукції; високий рівень концентрації людського капіталу (тобто наявність кваліфікованих та досвідчених кадрів); експортоспроможність і традиційність галузі.

До слабких сторін належать: недосконалі технології; низький рівень наукоємності, інноваційності та інформаційного забезпечення; недостатній рівень підтримки з боку держави; нерозвинутість виробничої та ринкової інфраструктури; неефективна система мотивації та стимулювання праці; диспаритет цін; складний фінансовий стан суб'єктів господарювання; стагнаційні соціально-

демографічні процеси у сільській місцевості; низька підприємницька активність сільського населення [4].

Таким чином, стратегія конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції має забезпечуватися за рахунок: створення мотивації до технологічного переоснащення та модернізації галузей аграрного виробництва; сприяння розвитку товаровиробників та підвищення рівня їх відповідальності за формування та дотримання галузевих балансів, за якість і безпечність продукції (наприклад, створення колективних брендів продуктів); запровадження системи узгодження економічних інтересів в ланцюжку «виробництво-переробка-торгівля»; сприяння становленню системи спільної реалізації продукції національного аграрного сектору на цільових зовнішніх ринках; створення умов для поглиблення переробки продукції, яка направляється на експорт; формування дієвої інфраструктури аграрного ринку і забезпечення розширеного доступу виробників до організованих каналів збуту, зокрема мережі складських та елеваторних потужностей; стимулювання раціонального розміщення і спеціалізації аграрного виробництва відповідно до природнокліматичних умов; сприяння розвитку органічного землеробства, передусім у малих та середніх господарствах; наукове забезпечення інноваційного розвитку, формування партнерських відносин між товаровиробниками, державою та галузевою наукою.

Згідно із цільовими орієнтирами реалізації стратегії щодо конкурентноздатності потрібно: зменшити витрати енергетичних ресурсів на 1 тонну виробленої продукції в середньому на 1-2% щорічно, збільшити питому вагу сільськогосподарської продукції, що реалізується за довгостроковими контрактами, у загальному обсязі реалізації на 1% щорічно [1].

До пріоритетних напрямів досягнення стратегічних цілей щодо забезпечення продовольчої безпеки держави відносять формування стратегічних продовольчих запасів держави; забезпечення якості, безпечності та обсягів виробництва сільськогосподарської продукції; створення системи логістики і забійних пунктів живої худоби та птиці, інших елементів ринкової інфраструктури для дрібних господарств; моніторинг та прогнозування ринку сільськогосподарської продукції. При цьому цільовими орієнтирами реалізації стратегії щодо продовольчої безпеки є забезпечення пропозиції основних видів

сільськогосподарської продукції, та продовольства (зерно, молоко, м'ясо, цукор, яйця, олія соняшникова, овочі) вітчизняного виробництва на внутрішньому ринку на рівні не менше 80% від внутрішнього попиту [1].

Висновки: В умовах глибокої кризи в Україні здійснення стратегічних досліджень повинно базуватись на системному підході, тобто не тільки зосереджувати увагу на внутрішньому стані справ аграрних підприємств, але й виробити довгострокову стратегію, яка б дозволила вчасно реагувати на зміни зовнішнього середовища. Для ефективного динамічного розвитку підприємств аграрної сфери, особливо в умовах сучасного мінливого зовнішнього оточення, важливого значення набуває стратегічне планування. Воно дозволяє визначити всі можливості та загрози для ефективного функціонування аграрних підприємств, які існують в зовнішньому середовищі, а також формувати та реалізовувати стратегії, які б забезпечили досягнення їх сталого подальшого розвитку та зміцнили конкурентоспроможність як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках.

Література:

1. Стратегія розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.zakon.rada.gov.ua/go/806-2013-p](http://www.zakon.rada.gov.ua/go/806-2013-p)
2. Беседін В. Ф., Пенькова О. Г. Логіка стратегічного планування: сутність, реформування, напрями вдосконалення/ В.Ф. Беседін, О.Г. Пенькова// Економіка та держава. – 2010. – №10. – С. 9-14.
3. Дмитренко О. М. Роль стратегічного планування в діяльності сільськогосподарських підприємств / О.М. Дмитренко// Економіка АПК. – 2009. – №1. – С.43-50.
4. Яценко О. Ринкові перетворення та стратегічні пріоритети розвитку аграрного сектору економіки [Текст] / О. Яценко // Україна: аспекти праці. – 2013. – №2. – С. 41-47.

УДК 658.14/.17

Гринчишин Я.М.,
к.е.н., доцент,
Львівська державна фінансова академія,
м. Львів

ОСНОВНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ФОРМ ПРОЯВУ КРИЗИ ПІДПРИЄМСТВА

У статті узагальнені та проаналізовані основні підходи до визначення понять «кризове явище», «кризова ситуація», «кризовий стан», як форм прояву кризи підприємства. Розкрито зміст вузького і широкого підходів до розуміння кризового явища.

Ключові слова: криза підприємства, форми прояву, кризове явище, кризова ситуація, кризовий стан.

The main approaches to the definition of "crises phenomenon", "crisis situation", "crisis state", as forms of enterprise crisis, are summarized and analyzed in this article. The essence of the narrow and broad approaches to understanding the crises phenomenon are exposed.

Keywords: Crisis of enterprise, forms of manifestation, crisis phenomenon, crisis situation, crisis state.

В статье обобщены и проанализированы основные подходы к определению понятий «кризисное явление», «кризисная ситуация», «кризисное состояние», как форм проявления кризиса предприятия. Раскрыто содержание узкого и широкого подходов к пониманию кризисного явления.

Ключевые слова: кризис предприятия, формы проявления, кризисное явление, кризисная ситуация, кризисное состояние.

Функціонування підприємств в умовах ринкових відносин супроводжується постійними змінами та ускладненням зовнішнього середовища. Невизначеність, ризикованість, брак відповідної інформації про зміни збільшує ймовірність погіршення умов діяльності суб'єктів господарювання та появи кризових тенденцій в їх розвитку.

Важливою умовою успішного антикризового менеджменту підприємств є концептуалізація його основних понять. Для своєчасного попередження та подолання кризи підприємства необхідне теоретичне обґрунтування її сутності, розвитку та форм прояву, якими є кризове явище, кризова ситуація, кризовий стан.

Терміни «кризове явище», «кризова ситуація», «кризовий стан» використовують багато авторів у своїх наукових дослідженнях. Однак, більшість з них вживають ці терміни, як синоніми до терміна «криза підприємства», не вдаючись до глибшого аналізу їх змісту.

Більш детальне дослідження змісту понять «кризове явище», «кризова ситуація», «кризовий стан» проводять українські науковці Іванюта С.М., Лігоненко Л.О., Надьон Г.О., Рогатенюк Е.В., Ситник Л.С., Талах В.І., Штангрет А.М. Одна частина авторів розглядає зазначені терміни, як етапи розвитку кризи підприємства, інша – як форми її прояву. Тому, враховуючи таку концептуальну неоднозначність, виникає необхідність поглибленого аналізу змісту понять «кризове явище», «кризова ситуація», «кризовий стан».

Метою статті є аналіз наукових підходів до визначення понять «кризове явище», «кризова ситуація», «кризовий стан».

Під проявом кризи, як вважає Надьон Г.О., слід розуміти «певне за масштабом та інтенсивністю порушення у виконанні функцій підприємства» [1]. Погляди авторів поділяються не лише щодо розуміння понять «кризове явище, кризова ситуація, кризовий стан», як форм чи стадій кризи, але і також відносно глибини розкриття їх сутності (табл. 1).

Ідентифікатором кризового явища можна вважати перехід окремих показників діяльності підприємства за критичні значення [1]. Лігоненко Л. і Штангрет А.М. розглядають кризове явище, як найменшу за масштабом кризи, найпростішу її складову [2; 3]. В їх розумінні кризове явище, як один з найперших і важливих симптомів розвитку кризи підприємства, характеризується сталим погіршенням окремого кількісного або якісного показника функціонування підприємства, і має локальний та несуттєвий негативний вплив на процеси його життєдіяльності.

Дещо подібний підхід можна спостерігати в Іванюти С., яка вважає, що кризове явище може мати одноразовий прояв. Однак, в даного автора є і більш абстрактне визначення кризового явища - загострений стан, різкий перелом, занепад, неконтрольована ситуація [5].

На нашу думку, такий підхід до трактування кризового явища є не зовсім правильним. Явище, як філософська категорія, відображає зовнішні властивості, процеси, зв'язки предмета, які даються пізнанню

безпосередньо в формах живого споглядання [8]. Це означає, що кризові явища, як одну із форм прояву кризи підприємства, можна спостерігати впродовж всього періоду її тривалості, а не лише на початковому етапі.

Таблиця 1

Погляди авторів на сутність кризового явища, кризової ситуації, кризового стану

Автори	Розглядають кризове явище, кризову ситуацію, кризовий стан, як:		Розглядають поглиблено сутність:		
	етапи розвитку кризи	форми прояву кризи	кризового явища	кризової ситуації	кризового стану
Іванюта С.М.		+	+	+	+
Лігоненко Л.О.		+	+		
Надьон Г.О.		+	+	+	+
Рогатенюк Е.В.	+	+	+	+	+
Ситник Л.С.		+		+	+
Талах В.І.		+	+	+	+
Штангрет А.М.	+		+		

Джерело: узагальнено автором на підставі [1-7]

Якщо вищезазначені автори розглядають кризове явище, як одноразове, маломасштабне, то зовсім інший підхід спостерігається в Надьон Г.О., Рогатенюк Е.В. На їх думку, кризове явище – це сукупність процесів матеріально-інформаційного перетворення підсистем підприємства зумовлених екзогенними або ендогенними причинами, які зумовлюють виникнення перешкод в реалізації функцій підприємства і загрожують йому ліквідацією [1; 5].

Визначення кризового явища залежить, на нашу думку, від кута, під яким розглядають певні кризові факти, події, процеси на підприємстві. Так, якщо розглядати негативні події на підприємстві, як виробничої системи, то прикладами кризових явищ можна назвати падіння обсягу реалізації, зменшення прибутку, зменшення грошових надходжень, збільшення дебіторської і кредиторської заборгованості. А, якщо розглядати підприємство з позицій його життєвого циклу, стабільності функціонування, то кризовим явищем можна вважати

весь комплекс негативних подій, що зумовлюють розбалансування всіх функціональних підсистем підприємства. Саме такий підхід є найбільш поширеним як у вітчизняній, так і в зарубіжній науковій літературі з антикризового менеджменту.

Іншою формою прояву кризи підприємства є кризова ситуація. Деякі науковці вважають, що вона створюється сукупністю кризових явищ, які дестабілізують систему управління [3]. Однак, кризова ситуація не є простим «набором» кризових явищ, що характеризуються погіршенням окремих показників діяльності підприємства. Сукупність кризових явищ створює негативний ефект синергізму щодо впливу на підприємство. Тому більш правильним в цьому відношенні є підхід Іванюти С.М. Вона розглядає кризову ситуацію, як багатофакторний процес, який поєднує дію різноманітних причин прояву, тенденцію розгортання, що характеризується інтенсивністю, темпоральністю та часовим діапазоном [4].

В розумінні Штангрет А.М. кризова ситуація – це зростання кількості взаємопов'язаних кризових явищ, яке призводить до незначного погіршення окремих показників діяльності підприємства, але не спричиняє руйнації системи самозбереження [3]. Однак, виходячи з того, що кризові явища відбуваються постійно протягом перебування господарського суб'єкта в кризі, на підприємстві можна спостерігати безліч кризових ситуацій, які характеризуються неповторністю виникнення різних негативних подій. Навіть перед самим банкрутством і ліквідацією підприємства можна вважати, що воно перебуває в кризовій ситуації.

Наступною формою прояву кризи на підприємстві є кризовий стан. Тут погляди авторів теж відрізняються. Так, Ситник Л.С. розглядає кризовий стан, як сукупність ситуацій, що збільшують можливість появи неплатоспроможності підприємства, її розміри, провокують виникнення загроз із зовнішнього і внутрішнього середовища і можуть привести до банкрутства [6]. Проте, різні кризові ситуації можуть неодинакові часовий простір, охоплення. Тому такий підхід, на нашу думку, є помилковим.

Стан – це сукупність ознак, рис, що характеризують предмет, явище в даний момент відповідно до певних вимог щодо якості, ступеня готовності і т. ін. [9]. Моделі визначення кризового стану, що пропонуються відомими науковцями, в основному базуються на

статичних показниках, а також показниках доходності і витрат за річний період. Тому більш правильним до визначення кризового стану є підходи Іванюти С.М. і Рогатенюк Е.В., характеризуючих його, як наявність негативних процесів і явищ, що супроводжуються зниженням темпів росту відтворення життєзабезпечуючих параметрів та платоспроможності господарюючого суб'єкта [4; 5].

Враховуючи вплив кризових тенденцій на досягнення цілей підприємства, диференціацію форм прояву кризи доцільно проводити за рівнем загрози для подальшого його функціонування. Якщо окремі кризові явища можуть виникати раптово і не нести суттєвої загрози функціонуванню підприємства, то кризова ситуація – це процес, який необхідно постійно відстежувати та прогнозувати з метою своєчасного застосування антикризових заходів. Підтвердженням збільшення загрози функціонуванню підприємства є суттєве погіршення всіх ознак форм прояву кризи в напрямі від «кризового явища» до «кризового стану» (табл. 2).

Таблиця 2

Характеристика форм прояву кризи підприємства

Ознаки	Форми прояву кризи		
	Кризове явище	Кризова ситуація	Кризовий стан
Період тривалості	короткостроковий	середньостроковий	довгостроковий
Поширення	окремі підсистеми підприємства	сукупність підсистем підприємства	система підприємства
Характер перебігу	прихований	відкритий	відкритий
Керованість розвитком	керована	відносно керована	переважно керована
Використання ресурсів для подолання	внутрішні ресурси	внутрішні ресурси	внутрішні і зовнішні ресурси
Передбачуваність наслідків	передбачувані	малопередбачувані	непередбачувані

Джерело: узагальнено автором на підставі [1]

Кризові явища, кризова ситуація, кризовий стан є формами прояву кризи на підприємстві. Погляди окремих авторів на ці поняття, як на стадії розвитку кризи, є помилковими.

Послідовність розвитку кризи «кризове явище – кризова ситуація – кризовий стан» не призводить до зникнення кризових явищ і кризових ситуацій.

Література:

1. Надьон Г.О. Криза в діяльності підприємства: діагностика та подолання: [монографія] / Г.О. Надьон. — Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. — 384 с.
2. Лігоненко Л.О. Антикризове управління підприємством: Підручник./ Л.О. Лігоненко. - К: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. - 824 с.
3. Штангрет А.М. Попередження та уникнення банкрутства промислових підприємств (на прикладі підприємств поліграфічної промисловості) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01 / Штангрет Андрій Михайлович; Нац. акад. наук України, Ін-т регіон. дослідж. - Львів, 2003. - 22 с.
4. Іванюта С.М. Антикризове управління у аграрній сфері : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.01 / Іванюта Світлана Миколаївна ; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. – К., 2006. – 36 с.
5. Рогатенюк Э.В. Цели антикризисного управления в зависимости от форм проявления кризиса в деятельности предприятия / Э.В. Рогатенюк // Экономика и управление. – 2012. – № 6. – с. 79-83.
6. Ситник Л.С. Організаційно-економічний механізм антикризового управління підприємством : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.02.03 / Ситник Людмила Степанівна ; НАН України, Ін-т економіки пром-сті. – Донецьк, 2002. – 32 с.
7. Талах В.І. Форми прояву кризи в діяльності регіону та країни / В.І. Талах // Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы: сборник трудов VII международной научно-практической конференции, УО «Полесский государственный университет», г. Пинск, 18 октября 2013 г.: в 2 ч. Ч.1 / Национальный банк Республики Беларусь [и др.]; редкол.: К.К. Шебеко [и др.]. – Пинск: ПолесГУ, 2013. - С. 158-161.
8. Філософський словник / За ред. В.І. Шинкарука. – 2 вид., перероб. і доповн. – К.: Голов. ред. УРЕ, 1986. – 800 с.
9. Великий тлумачний словник сучасної української мови: 7-е видання: / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К.: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2009. – 1736 с.

УДК 657.221

Гудзенко Н.М.,
к.е.н., доцент,
Германюк Н.В.,
к.е.н., старший викладач
Вінницький національний аграрний університет,
м. Вінниця

ОСОБЛИВОСТІ ЛОГІСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ

У статті досліджені особливості логістичної діяльності підприємств аграрного сектору. Автор звертає увагу на необхідність активізації логістики в аграрному секторі та формування адекватної системи її інформаційного забезпечення.

Ключові слова: маркетинг, збут, логістика, облікова політика.

In the article investigational features of logistic activity of enterprises agrarian to the sector. An author pays attention to necessity of activation of logistic in an agrarian sector and forming of the adequate system her informative providing.

Keywords: marketing, sale, logistic, registrationpolitics.

В статье исследованы особенности логистической деятельности предприятий аграрного сектора. Автор обращает внимание на необходимость активизации логистики в аграрном секторе и формирования адекватной системы ее информационного обеспечения.

Ключевые слова: маркетинг, сбыт, логистика, учетная политика.

Сучасні економічні процеси та розвиток інформаційних технологій обумовлюють необхідність діяльності підприємств у форматі логістичних ланцюгів постачання, виробництва і збуту. Активне застосування логістики у сільськогосподарському виробництві спрямоване на формування зв'язків у відносинах «постачальник – виробник – споживач». Ринкові відносини вимагають від підприємств пошуку найбільш ефективних напрямів господарювання, що включає в першу чергу організацію поставок сировини, випуск і збут конкурентної продукції. Аграрне виробництво на сьогоднішній день є недостатньо мобільним щодо можливих змін ринку аграрної продукції та повинне бути готовим до

термінового виконання замовлень споживачів та швидкого реагування на зміну попиту. Підвищення ефективності аграрного виробництва може здійснюватися без суттєвих змін технічного оснащення за рахунок удосконалення логістики як засобу організації управління матеріально-технічним забезпеченням.

Метою статті є обґрунтування необхідності належного інформаційного забезпечення системи логістики в аграрних підприємствах та характеристика особливостей організації обліку в умовах логістизації аграрного виробництва.

Логістика у аграрному виробництві не достатньо розвинена, тому вимагає виокремлення логістичних процесів для удосконалення системи управління та його інформаційного забезпечення. Вона передбачає пошук управлінських рішень, які дають змогу з мінімальними сукупними витратами задовольнити потреби потенційних споживачів. Система логістики повинна забезпечити своєчасність реалізації від постачальників сировини до відправки готової продукції споживачу.

Логістику варто розглядати як невід'ємну частину маркетингу, як процес управління виробництвом, рухом і збереженням сировини та готової продукції за допомогою організації каналів товароруку. При цьому поточні й майбутні витрати оптимізуються за умови високоефективного виконання і доставки замовлень.

Логістика забезпечує відносну стійкість суб'єкта господарювання на ринку, узгоджує внутрішні зв'язки між підрозділами (відділами), які здійснюють постачання та збут, тим самим впливаючи на фінансові потоки та фінансові результати.

Основними функціями логістичної діяльності є контроль за якістю, розподіл випуску виробів за виробничими підрозділами; пакування готової продукції та її складування і зберігання; навантажувально-розвантажувальні операції; маркетинг, планування попиту на основі вивчення ринку, організація служби постачання і збуту; споживання – проектування замовлень на продукцію, складування запасів, забезпечення споживачів, фінансування замовлень. Мета логістичної діяльності вважається досягнутою тоді, коли всі перераховані умови виконано (потрібний споживачеві високоякісний товар в необхідній кількості та у найзручніший для замовника час буде доставлено в зазначене ним місце з мінімальними

витратами). Отже, логістика покликана задовольнити сформований маркетингом попит з мінімальними витратами.

При формуванні логістичних зв'язків аграрних підприємств необхідно врахувати, що матеріальні потоки в аграрному секторі можуть суттєво змінюватися при доведенні їх до кінцевого споживача, що зумовлює необхідність налагодження особливих умов зберігання сировини та продукції. Аграрне виробництво вимагає формування більш складного логістичного ланцюга, коли закупівля товарів потребує лише виконання замовлення, транспортування та складування. Також великий вплив на організацію логістичного ланцюга має сезонність виробництва, необхідність забезпечення відтворення родючості ґрунту та здійснення заходів по охороні навколишнього природного середовища. Також необхідно врахувати те, що більшість сільськогосподарських підприємств займаються виробництвом та одночасною переробкою виробленої продукції. Переробка може бути первинною (засолювання томатів і огірків; квашення капусти та яблук; сушіння фруктів, овочів і ягід; маринування грибів, класування вовни тощо); та вторинною (забійний цех, виробництво ковбасних виробів; приготування варення; консервування; варіння), що теж впливає на логістику та повинна знайти належне відображення в обліку.

Підприємства, які переробляють заготовлену сільськогосподарську продукцію, за ступенем зв'язку можна поділити на дві групи: підприємства, що здійснюють первинну переробку та підприємства, що здійснюють вторинну переробку отриманої продукції. За тривалістю операційного циклу переробка продукції може бути сезонною і цілорічною, переривного та непереривного виробничого циклу.

Специфічним для сільського господарства є перевезення урожаю з поля та його подальша доочистка, зберігання та (або) переробка. Логістичний підхід на цьому етапі передбачає обґрунтування умов роботи, раціональне комплектування техніки, організація складського господарства.

Логістична система – це складна економічна система, що складається з елементів, взаємозалежних у єдиному процесі управління матеріальними і супутніми їм потоками. Вона складається з окремих підсистем і має розвинуті зв'язки з зовнішнім середовищем:

закупівля, складування, транспорт, виробництво, розподіл, збут, інформація, кадрове забезпечення. Логістична система характеризується багатофункціональністю (у логістичній системі реалізуються функції планування, організації, обліку, аналізу та контролю) та адаптивністю (приспосовується до вимог ринку).

Зважаючи на значення та роль логістики необхідно звернути особливу увагу на її інформаційне забезпечення, яке охоплює усі процеси переміщення і складування готової продукції в межах підприємства. Головною особливістю системи інформаційного забезпечення логістики є оперативність формування та представлення даних. Тому організації обліку приділяється надзвичайно важлива роль. Облік повинен орієнтуватися на систему управління, яка має на меті мінімізувати негативні наслідки, зумовлені розривами ланцюга поставок у виробничій логістиці.

Основним об'єктом обліку в процесі логістичного управління є матеріальний потік. Управлінський процес в логістиці можна поділити на два етапи, управління матеріально-технічним забезпеченням і управління розподілом і збутом. На етапі організації обліку необхідно врахувати необхідність формування даних про затрати часу на доставку матеріальних цінностей, якісні характеристики продукції та логістичного процесу в цілому. Наявність такої інформації при раціональному управлінні дозволить заощадити витрати, оптимізувати величину запасів та сприятиме раціональному використанню фінансових та інших видів ресурсів. Система обліку, орієнтована на логістику, повинна бути максимально інформативною, особливо в аналітичному розрізі, оскільки облікові дані використовуються в процесі аналізу та в подальшому є базою для планування та розробки управлінських рішень. Причому надзвичайно важливими є якісні та кількісні показники на рівні з вартісними. При плануванні робіт в аграрному виробництві неможливо досягти високої точності, тому логістика, повинна орієнтуватися на покращення процесу планування та організації виробництва.

В організації обліку важливе місце відводиться організації складського господарства. Складське господарство тісно пов'язане із складською логістикою. Передсистемою складської логістики постають задачі ефективного складського процесу з метою збереження властивостей об'єктів складування. За результатами статистичних

досліджень в рослинництві витрати на логістику набувають поширення і займають 16% витрат, тому контексті системи транспортної логістики варто визначати обґрунтовані межі залучення технічних і транспортних засобів. Вони включають в першу чергу витрати на організацію раціонального зберігання сільськогосподарської продукції: правильний вибір місця та умов зберігання. Обрані місця зберігання повинні мати необхідне обладнання для забезпечення оптимального режиму температури, освітлення, вологості та протипожежної безпеки.

При організації обліку операцій, що так чи інакше стосуються логістики, варто врахувати, що в цілому, логістика впливає майже на кожен аспект формування фінансового результату діяльності підприємства.

У процесі приймання сільськогосподарської продукції та сировини важливе значення має те, як визначили їх якісні характеристики та масу, адже від цього залежать правильність визначення їх вартості й відповідно економічні показники роботи підприємства. Тому в обліковій політиці необхідно передбачити аналітичну деталізацію необхідних показників у системі рахунків та узагальнюючих документах (внутрішній звітності), якомога повніше відображати якісні характеристики об'єктів обліку.

Отже, сільськогосподарська діяльність вимагає належної організації логістики та раціонального управління логістичними процесами, яке має забезпечити динаміку матеріалопотоків у виробничих і маркетингових каналах товароруку за рахунок виокремлення логістичних особливостей. Логістика аграрного підприємства повинна враховувати специфіку виробництва (сезонність та залежність від природних чинників) та знайти належне інформаційне забезпечення в системі обліку, що дає можливість подальшого планування, прогнозування та контролю.

Література:

1. Косарева Т.В. Аграрна логістика: сутність та багатоаспектність / Т.В. Косарева // Економіка АПК. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки». – 2008. – № 10. – С.37-43.
2. Левкин Г.Г. Логистика в России: использование опыта стран Европы / Г.Г. Левкин. – Вестник ОмГАУ. – 2004. – №1. – С. 68-70.
3. Організація та проектування логістичних систем: Підручник / за ред. М.П. Денисенка, П. Р. Левковця, Л. І. Михайлової. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 333 с.

УДК 657

Желада Т.А.,
м.э.н., ассистент
УО «Белорусский государственный экономический университет»,
г. Минск

СЕРВИСНАЯ УСЛУГА КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В статье исследованы основные аспекты сущности сервисных услуг как объекта бухгалтерского учета.

Ключевые слова: сервисная услуга, бухгалтерский учет, торговые организации.

The article explores the main aspects of the essence of services as an object of accounting.

Keywords: services, accounting, trade organizations.

У статті досліджено основні аспекти сутності сервісних послуг як об'єкта бухгалтерського обліку.

Ключові слова: сервісна послуга, бухгалтерський облік, торговельні організації.

Современные концепции управления торговыми организациями требуют глубокого исследования сущности новых объектов бухгалтерского учета, какими являются сервисные услуги. В деятельности организаций торговли они способствуют росту товарооборота, улучшению потребительских свойств товаров и повышению качества торгового обслуживания.

Для изучения экономического содержания сервисных услуг, следует установить взаимосвязь и взаимообусловленность таких понятий как «услуга», «обслуживание», «сервис», «сервисное обслуживание», «сервисная деятельность», которые часто встречаются в экономической литературе.

В научных исследованиях, наиболее известных зарубежных экономистов, посвященных обслуживанию населения, существуют различные дефиниции понятия «услуга». В толковании многих авторов услуги рассматриваются как «деятельность» [1, 6], «вид деятельности» [7, 8], «результат деятельности» [1, 2, 3, 11], «отождествляется с товаром и его свойствами» [4, 5, 9, 10].

Анализ определений, позволяет сделать вывод, что при всем разнообразии высказанных мнений, все авторы единодушны в одном, что услуга как и товар обладает потребительскими свойствами, рассматривается как вид или результат деятельности, обеспечивает производителю приток экономических выгод или способствует росту объемов реализации, и соответственно, прибыли. Это дает основание рассматривать особые свойства услуг: отсутствие материальной формы; несохраняемость на протяжении определенного времени; взаимосвязь с определенным товаром или потребителем.

Для успешной деятельности любой торговой организации, представленный товарный ассортимент обязательно должен быть подкреплён набором соответствующих услуг, обеспечивающих продажу товаров. Среди всех услуг, оказываемых торговой организацией, особую значимость имеет услуга торговли, т.е. услуга самой торговой организации. Услуга торговли связана с формированием товарного ассортимента, приемкой товаров, обеспечением их хранения, предпродажной подготовкой, выкладкой товаров и предложением их покупателям. Виноградовой С.Н. торговая услуга рассматривается как «специфическая деятельность, образующая процесс торгового обслуживания или связанная с организацией условий для успешного осуществления процесса продажи» [12, с. 428]. Согласно данным трактовкам торговую деятельность следует рассматривать как сочетание двух видов услуг – продажу товаров и оказание сопутствующих услуг, которые в специальной литературе называются «сервисными». При этом формирование товарного ассортимента, предпродажная подготовка и предложение товаров покупателям трактуется как сервисная деятельность торговой организации.

Исследуя вопросы сервиса в торговле, Семин О.А. считает, что назначением услуги является «способность услуги удовлетворять основные и дополнительные потребности покупателя» [10, с. 84].

Зарубежные торговые компании уделяют все большее внимание развитию сервисных услуг, как инструмента активного воздействия на потребителя. Совершенствование торгового обслуживания выражается в расширении ассортимента предлагаемых товаров, создании условий для быстрого и удобного их приобретения, предоставлении на предприятиях торговли самых разнообразных услуг [12, с. 133].

В научной литературе встречаются различные трактовки понятия «сервис», где он рассматривается как «обслуживание» [10, 14], «технические работы, связанные с поддержанием работоспособности продукции» [15], «инструмент маркетинга» [15, 16], «комплекс услуг» [14, 17], «вид деятельности» [18].

Рассматривая вопросы сервиса в торговле, Сёмин О.А. предлагает следующее определение сервиса «как работы по оказанию услуг, т.е. удовлетворение чьих-либо потребностей» [10, с. 11], а «сервис в торговле – это обслуживание, приносящее удовольствие покупателям и персоналу магазина в процессе продажи товаров» [10, с. 7]. Автор считает, что понятие «сервис» должно отражать, во-первых, позицию предприятия на рынке, во-вторых, ориентацию его деятельности в отношении целевого рынка, в-третьих, ассортимент и качество услуг, в-четвертых, уровень и культуру обслуживания, в-пятых, индивидуальность [10, с. 11].

По нашему мнению сервис позволяет отделить непосредственно услугу по продаже товара от комплекса сопутствующих услуг торговли, влияющих на улучшение качества торгового обслуживания. Совокупность сервисных услуг может быть связана с отдельным товаром либо направлена на покупателей. Их производство и реализация приводит к возникновению дополнительных расходов в торговле, но компенсируется ростом таких показателей как розничный товарооборот, выручка от реализации услуг и прибыль от текущей деятельности. Отсутствие таких услуг не уменьшает объем товарооборота.

В исследовании сервисной деятельности Хлебович Д.И. считает, что особенность сервисных услуг заключается в том, что они не существуют без товара. Они формируют третий уровень товара, который формируется за счет предоставления потребителям ряда дополнительных услуг, связанных со сбытом и эксплуатацией товарно-материальных ценностей и увеличивающих их потребительскую ценность. При этом сервисные услуги становятся эффективным способом неценовой конкуренции и важным средством освоения новых рынков и привлечения новых покупателей [13, с. 109].

В большинстве развитых стран сфера оказания услуг населению называется системой сервиса или сервисного обслуживания. Однако под сервисным обслуживанием понимается не обычная, ранее

сформировавшаяся сфера услуг как самостоятельная отрасль экономики, а рассредоточенная по формам, видам, организациям система сопровождения любой услуги особыми, дополнительными услугами, придающими данной услуге особую привлекательность для потребителя. Подобное сервисное обслуживание обычно сопровождает любую деятельность.

Что касается понимания «сервисная деятельность», то трактовка данного теоретического понятия приобретает объемное содержание и свидетельствует о многогранной природе сервиса. По определению профессора Романовича Ж.А. «сервисная деятельность – это вид деятельности, направленный на удовлетворение потребностей людей путем оказания индивидуальных услуг» [11, с. 9]. Цель сервисной деятельности – удовлетворение потребностей населения в услугах [11, с. 37].

Анализ отечественной и зарубежной литературы позволяет сформулировать определение сервисной деятельности как активности людей, вступающих в специфические взаимодействия по реализации общественных, групповых и индивидуальных услуг. Одна сторона этих взаимодействий, обладая многообразными потребностями, желает получить определенные блага, а другая сторона, оказывая услуги, предоставляет им возможность обладать такими благами. Цель этих отношений – не создание материальных ценностей, а удовлетворение человеческих потребностей (хотя нередко это происходит с помощью таких ценностей), т.е. сервисная деятельность может воплощаться в изделиях (материальные услуги), но может существовать и как полезный эффект труда, потребляемый в самом процессе труда (нематериальные услуги), ее результатом является услуга. Таким образом, сервисное обслуживание – это вид деятельности, направленный на удовлетворение потребностей людей путем оказания услуг.

Принимая во внимание вышеизложенное, считаем необходимым выделить следующие составляющие понятия «сервисной услуги»:

– услуга как «товар», представляет собой продукт сервисной деятельности организаций розничной торговли, предлагаемый покупателям для удовлетворения своих личных потребностей или связанных с приобретением товара;

– услуга как «вид деятельности» позволяет анализировать ее

ефективність;

– услуга как «результат деятельности» предполагает определение социальных, финансовых и экономических последствий ее воздействия на потребителя.

Социальный эффект направлен: на рост качества обслуживания покупателей; сокращение затрат времени на приобретение и использование товаров; повышение культуры обслуживания, создание комфорта при посещении организаций розничной торговли.

Финансовый эффект обеспечивается поступлением дополнительных финансовых ресурсов за счет формирования дополнительных потоков денежных средств от реализации платных услуг.

Экономический эффект характеризуется непосредственным влиянием на экономические результаты деятельности организации торговли, которые выражается в следующем:

– платные услуги дают прямой экономический эффект, непосредственно увеличивая товарооборот;

– бесплатные услуги могут способствовать увеличению товарооборота, а значит, и прибыли косвенно;

– прямого экономического эффекта может и не быть, но за счет оказания услуг повышается качество торгового обслуживания организации торговли и способность конкурировать на рынке.

С точки зрения бухгалтерского учета услуга как «результат деятельности» требует оценки возможных экономических выгод от их реализации, что сближает понимание услуг с нематериальными активами. Нематериальный характер услуг как основное свойство, отличающее их от товара. Такой подход требует ведения обособленного учета реализации товаров и услуг с целью определения эффективности каждого вида деятельности.

Таким образом, на основании проведенных исследований специальной экономической литературы, учитывая особенности экономической категории «услуга», «обслуживание», «сервис», «сервисное обслуживание», «сервисная деятельность», можно сделать вывод о том, что сервисная услуга – это сопутствующий реализации товаров вид либо результат деятельности организаций розничной торговли, требующий дополнительных доходов и расходов, способствующий росту товарооборота и приводящий к повышению

эффективности хозяйственной деятельности.

Экономическая сущность сервисных услуг как объекта бухгалтерского учета проявляется в следующих их особенностях

- имеют нематериальную форму;
- имеют экономически обоснованную цену;
- удовлетворяют потребности покупателей;
- приносят организации торговли экономические выгоды в текущих и будущих отчетных периодах.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что введение в терминологию бухгалтерского учета определения сервисной услуги будет способствовать формированию полной и достоверной информации о производстве и реализации сервисных услуг, что непосредственно оказывает влияние на моделирование методики бухгалтерского учета в системе производства и реализации товаров и сервисных услуг.

Литература:

1. Котлер, Ф., Келлер, К.Л. Маркетинг менеджмент. 12-е изд. – СПб. : Питер, 2009. – 816 с.
2. Котлер, Ф. Основы маркетинга. Краткий курс / Пер. с англ. – М. : Издательский дом «Вильямс», 2007. – 656 с.: ил.
3. Service management. Strategy and Leadership in Service Business / Ed. R. Normann. – New York, 2000. – 75 p.
4. Армстронг Гари, Каплер Филип. Введение в маркетинг. 8-е изд.: пер. с англ. – М. : ООО «И.Д.Вильямс», 2007. – 832 с.
5. Хаксевер К., Рендер Б., Рассел Р., Мердик Р. Управление и организация в сфере услуг. – 2-е изд. / Пер. с англ. под ред. В.В. Кулибановой. – СПб.: Питер, 2002. – 752 с.
6. Демченко, Е.В. Маркетинг услуг : теория, методология, практика: монография / Е.В. Демченко. – Минск : ИВЦ Минфина, 2009. – 280 с.
7. Маркетинг: учеб. / под. общ. ред. В.В. Герасименко. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 416 с.
8. Гордин, В.Э., Сущинская, М.Д. Менеджмент в сфере услуг: учеб. / В.Э. Гордин, М.Д. Сущинская, М.В. Волошинова, О.С. Коротеева, В.В. Тютюник, И.А. Желтякова, Л.В. Хорева. – СПб.: Изд. дом «Бизнес-пресса», 2007. – 271 с.
9. Разумовская, А.Л. Маркетинг услуг. Настольная книга российского маркетолога-практика / А.Л. Разумовская, В.М. Янченко. – М.; СПб : Вершина, 2006. – 496 с.
10. Сёмин, О.А. Сервис в торговле. В трех кн. Книга первая. Маркетинг и управление качеством торговых услуг: учеб. пособие / ОА. Сёмин, В.А. Сайдашева, В.В. Панюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2006. – 216 с.

11. Романович, Ж.А., Калачев, С.Л. Сервисная деятельность: учеб. / под общ. ред. проф. Ж.А.Романовича. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2006. – 284 с.
12. Организация и технология торговли: учеб. / С.Н. Виноградова [и др.]; под общ. ред. С.Н. Виноградовой. – 2-е изд., перераб. – Минск : Вышэйшая школа, 2005. – 479 с.
13. Сфера услуг: маркетинг: учеб. пособие / Д.И. Хлебович [и др.]; под ред. Т.Д. Бурменко. – М. : КНОРУС, 2007. – 240 с.
14. Сфера услуг: экономика: учеб. пособие / Т.Д. Бурменко, Н.Н. Даниленко, Т.А. Туренко; под ред. Т.Д. Бурменко. – М. : КНОРУС, 2007. – 328 с.
15. Шляпина, Ю.В. Сущность сервисных услуг и их классификация // Инновационное образование и экономика. – 2009. – № 4 (15). – С. 82–86.
16. Завьялов, П.С. Формула успеха: маркетинг: (сто вопросов-ответов о том, как эффективно действовать на внешнем рынке) / П.С. Завьялов, В.Е. Демидов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Междунар. отношения, 1991. – 416 с.
17. Акулич, И.Л. Маркетинг : учеб. / И.Л. Акулич. – 6-е изд., испр. – Минск: Выш.шк., 2009. – 511 с.
18. Буткевич, М.Н., Косенко, И.И. Сервисная деятельность с точки зрения технологии «Клиент-Сервис» и Cals–Технологии / М.Н. Буткевич, И.И. Косенко // Сервис Plus. – 2008. – № 4. – Том 2. – С. 29–36.

УДК 658 : 657.37

Жукевич С.М.,

к.е.н., доцент,

Тернопільський національний економічний університет

Жук Н.Т.,

Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль

ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ В УПРАВЛІНСЬКІЙ ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ: СУТЬ, ЗНАЧЕННЯ, ОСНОВНІ НАПРЯМИ ЗДІЙСНЕННЯ

В статті розглядаються питання суті та значення фінансового аналізу. Автор досліджує методики та визначає основні напрями здійснення фінансового аналізу як функції управління.

Ключові слова: фінансовий аналіз, фінансовий стан підприємства, управління.

The article deals with the nature and importance of financial analysis. The author examines the methods and identifies the main areas of financial analysis as a function of management.

Keywords: financial analysis, financial condition, management.

В статье рассматриваются вопросы сущности и значения финансового анализа. Автор исследует методики и определяет основные направления проведения финансового анализа как функции управления

***Ключевые слова:** финансовый анализ, финансовый стан предприятия, управлєние.*

Господарська діяльність підприємств відбувається завдяки ефективному управлінню, що являє собою сукупність взаємопов'язаних послідовно здійснюваних функцій. Однією із них є фінансовий аналіз, здійснення якого дозволяє одержати висновок про достатність платіжних засобів, співвідношення власних та залучених коштів, швидкість обороту капіталу й причини його зміни, обсяг фінансування певного виду діяльності тощо.

Вагомий внесок у розробку теоретичних та методичних засад здійснення фінансового аналізу внесли вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: М.І.Баканов, Л.Д.Білик, Ф.Ф.Бутинець, В.М.Івахненко, В.В.Ковальов, Л.А.Лахтіонова, Є.В.Мних, А.М.Поддєрьогін, В.В.Сопко, О.О.Терещенко, С.І.Шкарабан, А.Д.Шеремет та ін.

Однак, до цього часу не існує єдиного загальновизнаного підходу до розуміння сутності і змісту фінансового аналізу як функції управління.

Можна говорити про два основних підходи. Згідно першого фінансовий аналіз розуміється в широкому аспекті і охоплює всі розділи аналітичної роботи, що входять в систему фінансового менеджменту і пов'язані з управлінням фінансами суб'єкта господарювання в контексті навколишнього середовища, включаючи й ринок капіталу. Одне з найбільш загальних визначень розширеного підходу запропоноване Б. Рісом, який відносить до фінансових аналітиків всіх користувачів фінансової інформації, які бажають скористатися нею в процесі прийняття економічних рішень, але не мають доступу до внутрішньої інформації даної фірми.

Існує й інший підхід до розуміння фінансового аналізу, який обмежує сферу його дії аналізом на ринку капіталу (Шарп, Ол. Бейлі). Згідно з даним підходом фінансовий менеджер – це фахівець з управління фінансами крупної компанії, а фінансовий аналітик – спеціаліст більш вузького профілю, сфера дії якого – фінансові ринки [6].

За визначенням Фонду державного майна України «фінансовий аналіз діяльності підприємства – комплексне вивчення фінансового стану підприємства з метою оцінки досягнутих фінансових результатів, що проводиться за допомогою методів фінансового аналізу за даними бухгалтерської (фінансової) звітності» [5].

До особливостей фінансового аналізу належать: забезпечення загальної характеристики майнового стану підприємства; пріоритетність оцінок: платоспроможності, фінансової стійкості і рентабельності; базування на загальнодоступній інформації; інформаційне забезпечення тактичних і стратегічних рішень; доступність результатів для всіх користувачів; можливість уніфікації складу і змісту розрахунково-аналітичних процедур; домінанта грошового виміру в системі критеріїв; високий рівень достовірності і можливість верифікації результатів аналізу.

Головною метою фінансового аналізу є формування уявлення про об'єкт аналізу на базі критеріїв та індикаторів, що мають фінансову природу. Оскільки основними об'єктами аналізу виступають різні соціально- економічні системи, зокрема комерційні організації, мета фінансового аналізу може бути звужена до оцінки майнового і фінансового становища даної організації. Мета фінансового аналізу змінюється в залежності від інтересів різних партнерських груп. Так, інвестори цікавляться рівнем та стабільністю доходів за акціями, тобто прибутковістю (рентабельністю) підприємства, кредитори – його ліквідністю, менеджери – дохідністю різних видів активів та ефективністю управління фірми.

Можна сказати, що основним об'єктом фінансового аналізу є фінансовий стан підприємства.

Існує безліч визначень такого поняття, як "фінансовий стан", сформульованих вітчизняними та зарубіжними вченими та авторами. Згідно з Методикою Фонду державного майна України, "фінансовий стан – це сукупність показників, що відображають наявність, розміщення та використання ресурсів підприємства, реальні й потенційні фінансові можливості підприємства" [5].

Що стосується досвіду зарубіжних країн, то там поняття "фінансовий стан" ототожнюється з поняттями "фінансове положення", "фінансова стійкість" та "фінансовий результат".

Треба відмітити, що економічна природа поняття «фінансовий

стан підприємства» досить складна, оскільки в ньому відображається взаємодія виробничої, комерційної та фінансової діяльності підприємства. Це комплексне поняття, яке є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин підприємства, визначається сукупністю виробничо-господарських чинників і характеризується системою моделей, методів, прийомів і показників, що відображують наявність, розміщення та використання фінансових ресурсів. Це один із найважливіших індикаторів діяльності кожного підприємства, під яким розуміють спроможність підприємства фінансувати свою діяльність. Він характеризується забезпеченістю фінансовими ресурсами, необхідними для нормального функціонування підприємства, доцільністю їх розміщення та ефективного використання, фінансовими взаємовідносинами з іншими юридичними і фізичними особами, платоспроможністю та фінансовою стійкістю. Науковці-аналітики виділяють стійкий, нестійкий і кризовий фінансовий стан підприємства [1].

У ринковій економіці фінансовий стан підприємства це кінцеві результати його діяльності, який визначає фінансову конкурентоспроможність (тобто плато- та кредитоспроможність), використання фінансових ресурсів і капіталу, виконання зобов'язань перед державою та іншими господарючими суб'єктами.

Відтак на фінансовий стан підприємства впливає рівень збалансованості окремих структурних елементів активів і капіталу підприємства, а також рівень ефективності їх використання. Оптимізація фінансового стану є однією з головних умов успішного його розвитку в майбутньому періоді. Водночас кризовий фінансовий стан підприємства свідчить про серйозну загрозу настання його банкрутства.

Саме цим зумовлюється необхідність і практична значущість систематичного аналізу й оцінки фінансового стану підприємства, якій належить суттєва роль у забезпеченні стабільності його роботи.

Оцінка фінансового стану - невід'ємна частина економічного аналізу діяльності підприємства, без якого неможливе раціональне ведення господарства будь-якого суб'єкта господарювання.

Відтак аналіз фінансового стану підприємства є необхідною умовою для нормального функціонування та необхідним етапом для розробки планів і прогнозів фінансового оздоровлення підприємств.

Оцінка є необхідною передумовою для ведення діяльності підприємства та для основних користувачів, яких цікавить фінансово-господарська діяльність вітчизняних та зарубіжних підприємств (інвестори, власники, керівництво підприємства, банки, постачальники та інші кредитори, працівники підприємства, органи державного управління, юридичні та фізичні особи).

Щодо основних напрямків та методики здійснення фінансового аналізу, то, слід зазначити, що в сучасних економічних умовах відсутня єдина універсальна методика оцінки фінансового стану. Це пояснюється тим, що фінансовий аналіз може проводитись різними суб'єктами, які мають різноспрямовані цілі, що й відображається на напрямках та інструментах оцінки фінансового стану.

Серед чинних в Україні офіційних методик аналізу доцільно визначити:

- Методику проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств та організацій, затверджену наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій в ід 27.06.1997р. №81.

- Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства, затверджені Наказом Міністерства економіки України від 19.01.2006 р №14 у редакції наказу Міністерства економіки України від 26.10.2010 р. №1361.

- Методику аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 14.02.2006 р. №170.

- Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації, затверджено наказом Міністерства фінансів України, Фонду державного майна України від 26.01.2001р, №49/121.

- Порядок проведення оцінки фінансового стану бенефіціара та визначення виду забезпечення для обслуговування і погашення позики, наданої за рахунок коштів міжнародних фінансових організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України 1.04.2003р. № 247.

- Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів Міндоходів для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), затверджено Міністерством доходів і зборів України в редакції від 05.06.2013 р.

Зазначені нормативні документи висвітлюють загальні напрями аналізу та встановлюють основні методичні засади проведення аналізу фінансового стану підприємств. Різниця між вищеназваними методиками полягає в обсязі, глибині охоплення напрямів діяльності підприємства, що підлягають дослідженню. Цільове призначення цих нормативних документів - надання методичної допомоги фахівцям і спеціалістам стосовно прийняття рішення про визнання структури балансу підприємства задовільною (незадовільною), підприємства – платоспроможним (неплатоспроможним), оцінки результатів господарської діяльності, виявлення факторів, які позитивно чи негативно вплинули на показники роботи підприємства.

Наукові методики аналізу фінансового стану розроблюються для практичного використання та застосовуються на вибір і у разі потреби фінансовими аналітиками, менеджерами. Слід зазначити, що використовуючи типові методики аналізу фінансово-господарської діяльності, тобто розглядаючи окремо складові діяльності підприємства, неможливо отримати повне уявлення про економічну систему. Тому необхідно розглядати ці підсистеми комплексно і отримувати інтегральний результат діяльності підприємства. .

Ознайомившись із деякими [1; 2; 3; 4], можна визначити основні напрями здійснення фінансового аналізу, які визначають його методику. А саме: економічна характеристика балансу, аналіз майна підприємства і джерел його формування, аналіз фінансової стійкості та ділової активності підприємства, аналіз ліквідності (платоспроможності) підприємства, аналіз фінансових результатів та їх використання, підрахунок резервів, аналіз інвестиційної діяльності та визначення імовірності банкрутства підприємства [1, ст.21].

Отже, фінансовий аналіз – це сукупність аналітичних процедур, що базуються на загальнодоступній інформації фінансового характеру. Об'єктом фінансового аналізу є фінансовий стан — найважливіша характеристика економічної діяльності підприємства,

оскільки визначає конкурентоспроможність підприємства, його потенціал у діловому співробітництві, оцінює ступінь гарантованості економічних інтересів самого підприємства та його партнерів із фінансових і інших відносин. Особливого значення в сучасних умовах господарювання набуває своєчасна та об'єктивна оцінка фінансового стану підприємства за існування різноманітних форм власності, оскільки жодний власник не повинен нехтувати потенційними можливостями збільшення прибутку (доходу) фірми, які можна виявити тільки завдяки своєчасній й об'єктивній діагностиці фінансового стану підприємства.

Література:

1. Білик М.Д., Павловські О.В., Притуляк Н.М., Невмержицька Н.Ю. Фінансовий аналіз: Навч. Посіб. – К.: КНЕУ, 2005. – 592 с
2. Гнилицька А.А. Порівняльний аналіз методик оцінки фінансового стану підприємств в Україні Харківський національний економічний університет, Україна http://www.rusnauka.com/18_ADEN_2013/Economics/10_141555.doc.ht
3. Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів Міндоходів для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), затверджено Міністерством доходів і зборів України в редакції від 05.06.2013 р. N 7017/7/99-99-11-02-03-17 www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/4001-7017.html
4. Мних Є.В. Фінансовий аналіз: навч.посіб./ Є.В.Мних, Н.С.Барабаш. – К.: Київ.нац.торг.-економ.ун-т, 2014. – 412 с.
5. Наказ Міністерства фінансів України та Фонду державного майна України «Про затвердження Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації» від 14.02.2006 № 170 // Офіційний вісник України від 12.04.2006 - 2006 р. -№13. - с. 366.
6. Олексюк О.С. Системи підтримки прийняття фінансових рішень на мікрорівні. – К. : Вид-во "Наук. думка", 1998. – 508 с.

УДК 657

Жураковська І.В.,
к.е.н., доцент,
Колбасюк О.О.,
Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк

СОЦІАЛЬНИЙ КАПІТАЛ: СУТНІСТЬ, ДЖЕРЕЛА ТА СТРУКТУРА

Досліджено сутність соціального капіталу, здійснено її порівняльний аналіз з фізичним і людським капіталами. Визначено джерела і структуру соціального капіталу. Запропоновано можливі шляхи подолання дефіциту соціального капіталу в Україні.

Ключові слова: соціальний капітал, джерела, структура, довіра.

The essence of social capital, by its comparative analysis of physical and human capital. Identified sources and structure of social capital. The possible ways to overcome the deficit of social capital in Ukraine.

Keywords: social capital, sources, structure, trust.

Исследована суцність соціального капіталу, осуществлена ее сравнительный анализ с физическим и человеческим капиталами. Определены источники и структуру социального капитала. Предложены возможные пути преодоления дефицита социального капитала в Украине.

Ключевые слова: социальный капитал, источники, структура, доверие.

Соціальний капітал – складна концепція в сучасній науці. Поняття представлене множиною визначень, іноді цілком відмінних змістовно. Концепції соціального капіталу можуть бути розділені і класифіковані в залежності від акценту та тому чи іншому аспекті. Втім, існує нагальна потреба подальшої інтеграції доволі розрізнених концепцій у плідну дослідницьку програму.

Дослідження соціального капіталу ґрунтуються на роботах П. Бурдьє, Дж. Коулмана, Р. Патнама, А. Портеса, Н. Ліна, Р. Берта, Е. Лессера, Ф. Фукуями, М. Вулкока, М. Пелдема, Е. Остром, Р. Роуза, Д. Норта, М. Олсона, В. Радаєва, Дж. Сенсенбренера, М. Вебера, серед вітчизняних дослідників слід відзначити доробок О. Демківа. Засновки сучасних концепцій соціального капіталу містять роботи Л. Дж. Ганіфана та Г. Лурі.

Метою статті є визначити формальні та змістовні

характеристики соціального капіталу, окреслити основні джерела його виникнення та виявити підстави розрізнення позитивного і негативного (за наслідками) соціального капіталу.

Одне з перших визначень соціального капіталу належить Дж. Коулману: це потенціал взаємної довіри і взаємодопомоги, який цілеспрямовано формується у процесі міжособистісних відносин: зобов'язання та очікування, інформаційні канали і соціальні норми [1]. П. Бурдьє характеризує соціальний капітал як сукупність реальних або потенціальних ресурсів, пов'язаних з володінням стійкою мережею більш-менш інституціоналізованих відносин взаємного знайомства і визнання [2]. В. Радаєв виокремлює структурний та інституціональний підходи до дослідження соціального капіталу [3]. Структурний підхід ґрунтується на понятті соціальних мереж, що дозволяє будувати різні мережні конфігурації, демонструючи відмінності у структурі того чи іншого соціального капіталу, здійснювати різні виміри щільності мереж, сили мережних зв'язків, їх стабільності [4]. В основі інституціонального підходу лежить визнання визначальної ролі норм у формуванні соціального капіталу. При цьому головна увага приділяється інституційному середовищу, а також впливу формальних і неформальних інститутів на нагромадження соціального капіталу. У випадку формальних інститутів основний акцент робиться на дослідженні ролі держави [5].

При дослідженні соціального капіталу багато авторів приділяють велику увагу такому неформальному інституту, як довіра. Р. Патнем розцінює її як елемент соціального капіталу, Е. Лессер висловлює думку про те, що довіра може бути як джерелом соціального капіталу, так і його результатом. Ф. Фукуяма розглядає довіру як ключову характеристику розвинутого людського суспільства, яка проявляється на індивідуальному і соціальному рівнях (довіра до суспільних інститутів і до держави в цілому). Соціальний капітал він визначає як здатність людей заради реалізації спільної мети працювати разом в одному колективі. У свою чергу, така здатність до асоціації залежить від існування усередині співтовариства норм і цінностей, які поділяють усі його члени, готові підкорювати свої особисті інтереси інтересам групи. Результатом таких спільних норм і цінностей стає взаємна довіра [6].

Український вчений О. Демків виокремлює підходи до

дослідження соціального капіталу на основі розуміння його як індивідуального або групового блага. У першому випадку соціальний капітал розглядається як характеристика індивіда, а у другому – як характеристика групи. Чітко розмежувати ці підходи дозволяє відповідь на запитання про те, хто одержує вигоду – група чи індивід [7].

Фахівці Світового банку визначають три концепції розуміння соціального капіталу – “вузька”, “ширша” і “найширша”. У рамках першої з них він розглядається як набір “горизонтальних зв’язків” між людьми: соціальний капітал складається із соціальних мереж і пов’язаних з ними норм, які впливають на продуктивність усього співтовариства. Друга концепція вводить до складу соціального капіталу, крім горизонтальних, ще й вертикальні мережі, а також фірми. Вертикальні мережі характеризуються ієрархічними відносинами і нерівним розподілом влади серед їх членів. Таке уявлення про соціальний капітал враховує соціальну структуру в цілому та сукупність норм, які управляють міжособистісним поведінням. Третя концепція включає до соціального капіталу соціальне і політичне середовище – такі більш формалізовані відносини та структури, як уряд, політичний режим, сила закону, судова система, громадянські та політичні привілеї. Такий погляд на соціальний капітал було представлено Д. Нортон і М. Олсоном, які вважали, що державні та політичні установи, законодавча система та інші інституційні структури впливають на темпи і характер економічного розвитку [8].

Виходячи з викладених точок зору на сутність соціального капіталу, автори пропонують розглядати його у двох аспектах – як ресурс і як інституційне середовище. Відповідно:

Соціальний капітал як ресурс – це сукупність реальних або потенціальних ресурсів, пов’язаних з наявністю стійкої мережі відносин взаємного знайомства і визнання, яка забезпечує своїм членам опору у вигляді колективного капіталу.

Соціальний капітал як інституційне середовище – це сукупність діючих формальних і неформальних норм (правил) та організацій, які дозволяють соціальним групам і суспільству в цілому організувати своїх членів для вирішення спільних економічних (на основі ефективного використання ресурсів) і соціальних (на основі соціальної

справедливості) завдань.

Для встановлення сутності соціального капіталу важливе значення має його порівняльний аналіз з фізичним і людським капіталами. Соціальний капітал:

- є фактором виробництва, який спільно з фізичним і людським капіталами забезпечує створення додаткової вартості, сприяє підвищенню продуктивності матеріального виробництва та досягненню певних цілей, яких за його відсутності досягти неможливо (останнє стосується, насамперед, завдань, для вирішення яких необхідна консолідація людського капіталу);

- є суспільним благом, яке поділяється групою, відображає більшою мірою відносини, ніж власність окремої людини;

- створюється за допомогою інвестицій, але не в такій безпосередній формі, як у випадку з фізичним і людським капіталами (оцінити ці інвестиції та визначити віддачу від них досить складно);

- подібно до людського капіталу, зростає у процесі використання і зменшується, якщо тривалий час не використовується;

- є обмеженим ресурсом, дефіцит якого зменшує економічні можливості окремих людей, їхніх груп і суспільства в цілому;

- має ліквідність і може конвертуватися в інші види капіталу;

- його нерівномірний розподіл впливає на стратифікацію суспільства.

А. Портес і Дж. Сенсенбреннер вказують на чотири джерела соціального капіталу [9]. Перше джерело – ціннісна орієнтація, яка спонукає суб'єктів керуватись у своїй поведінці не тільки егоїстичними мотивами. У цьому випадку має місце об'єднання людей на основі моральних цінностей. Значну увагу цьому питанню приділив М. Вебер у своїй праці, присвяченій протестантській етиці [10]. Д. Норт як одне із джерел соціального капіталу виокремлює спільні цінності, ідеології та ідеї, що складаються у процесі історичного розвитку [11]. Друге джерело – індивідуальна соціальна взаємодія. У даному випадку соціальний капітал утворюється в результаті міжособистісної взаємодії у процесі обміну послугами, інформацією та іншими ресурсами. На відміну від ціннісної орієнтації, від індивідів не очікують, що вони діятимуть відповідно до моральних цінностей. Від них чекають прагматичного дотримання певних правил заради досягнення власних цілей. Третє джерело – обмежена солідарність. На

думку А. Портеса і Дж. Сенсенбреннер, найкращий приклад цього джерела соціального капіталу описує К. Маркс, говорячи про зростання свідомості та солідарності класу, які виникають не з ціннісної орієнтації або індивідуальних взаємних обмінів, а з ситуативної реакції соціальної групи, члени якої стикаються із спільними проблемами. Цей тип солідарності приводить до того, що члени групи починають дотримуватися норм взаємної підтримки, а це може розглядатись як ресурс. Четверте джерело – вимушена довіра, яка базується не на безпосередній довірі до індивіда, а на вірі в те, що співтовариство або група людей здатні притягти порушника до відповідальності. Сферою дії вимушеної довіри є, наприклад, етнічне підприємництво.

Організації як джерело соціального капіталу формують формальні та неформальні норми. Перші з них формуються, головним чином, органами влади, а другі – різними громадськими організаціями (наприклад, клубами футбольних фанатів, організаціями роботодавців і промисловців, екологічними організаціями, національними та культурними товариствами).

Важливим аспектом дослідження соціального капіталу є визначення його структури. Аналіз концепції соціального капіталу, запропонованої П. Бурдье, дозволяє виокремити в його структурі три складові: інституціоналізовані відносини взаємного визнання, соціальні зв'язки та ресурси, доступні індивідам за рахунок членства у соціальних мережах. К. Кізілова як основні складові соціального капіталу визначає соціальні зв'язки (соціальні мережі), норми, правила, санкції, переконання та довіру. Дж. Коулман розглядає такі форми соціального капіталу: зобов'язання, очікування і надійність структури; інформаційні канали; норми та ефективні санкції.

Отже, зміст соціального капіталу можна розглядати по-різному. В феномені соціального капіталу можуть бути відокремлені структурні та інституційні аспекти, його можна розглядати водночас на індивідуальному та колективному рівні, важливе значення має його порівняння з фізичним і людським капіталом. Також слід приділяти увагу такому неформальному інституту, як довіра.

Можна виділити наступні джерела соціального капіталу: ціннісна орієнтація, індивідуальна соціальна взаємодія, обмежена солідарність, вимушена довіра.

Головну роль у структурі соціального капіталу відіграють соціальні зв'язки, які присутні на кожному підприємстві та у кожному колективі, саме завдяки цим зв'язкам і може існувати такий феномен як соціальний капітал.

Література:

1. Швери Р. Теоретическая социология Джеймса Коулмена: аналитический обзор. "Социологический журнал" № 1–2, 1996, с. 62–81.
2. Бурдые П. Формы капитала. "Экономическая социология" Т. 3, № 5, 2002, с. 60–75.
3. Радаев В. В. Понятие капитала, формы капиталов и их конвертация. "Общественные науки и современность" № 2, 2003, с. 5–16.
4. Золотарева Ю. И. Социальный капитал: типология подходов (http://www.nbuiv.gov.ua/portal/Soc_Gum/VMSU/2007!02/07zuilav.htm).
5. Симоненко В. Адміністративне регулювання – найважливіший фактор реформ. "Економіка України" № 10, 2010, с. 4–13.
6. Фукуяма Ф. Доверие: социальные добродетели и путь к процветанию, с. 26.
7. Демкив О. Социальный капитал: теоретические основания исследования и операционные параметры. "Социология: теория, методы, маркетинг" № 4, 2004, с. 99–111.
8. Диксон Д. ж., Бэккес Ж., Гамильтон К., Кант А., Латц Э., Педжиола С., Хи Ж. Новый взгляд на богатство народов. Индикаторы экологически устойчивого развития. М., Центр подготовки и реализации международных проектов технического содействия, Проект ГЭФ "Сохранение биоразнообразия", 2000, с. 112–113.
9. Portes A., Sensenbrenner J. Embeddedness and Immigration: Notes on the Social Determinants of Economic Action. "American Journal of Sociology" Vol. 98, № 6 (May), 1993, p. 1320–1350.
10. Вебер М. Протестантская этика и дух капитализма (http://www.koob.ru/weber/protestantskaya_etika).
11. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. М., Фонд экономической книги "Начала", 1997, с. 18.

УДК 330.874:347.191.11

Іщенко Я.П.,
к.е.н., доцент
Вінницький національний аграрний університет,
м. Вінниця

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО СТВОРЕННЯ ТА РОЗВИТКУ КОРПОРАТИВНИХ ПІДПРИЄМНИЦЬКИХ СТРУКТУР

У публікації розглядаються теоретичні підходи до створення і розвитку корпорацій та акцентується увага на інституціональному підході як такому, що найбільш повно відображає сучасні умови функціонування підприємств.

Ключові слова: фірма, підприємство, корпорація, інститут, економічна теорія.

The publication examines theoretical approaches to the creation and development corporations and focuses on the institutional approach as one that best reflects the current operating conditions of enterprises.

Keywords: firm, company, corporation, institution, economic theory.

В публикации рассматриваются теоретические подходы к созданию и развитию корпораций, и акцентируется внимание на институциональном подходе как таковом, что наиболее полно отражает современные условия функционирования предприятий.

Ключевые слова: фирма, предприятие, корпорация, институт, экономическая теория.

Закономірним етапом розвитку підприємництва в Україні в умовах глобалізації економічних та соціальних процесів є зростання чисельності, розмірів та впливу інтегрованих корпоративних підприємницьких структур. В 2014 р. в Україні здійснювало діяльність 1280 корпоративних підприємницьких структур (корпорацій, консорціумів, концернів), в аграрному секторі функціонувало близько 130 агрохолдингових формувань [1]. В умовах політичної нестабільності та економічної кризи такі суб'єкти господарювання мають переваги перед підприємствами інших організаційних форм завдяки синергічному ефекту від діяльності вертикально - інтегрованих структур що проявляється у використанні трансфертних цін, збільшенні прибутку, зменшенні витрат та зниженні потреби в інвестиційних ресурсах.

Цей факт потребує глибокого вивчення соціально-економічного та інституціонального феномену корпоративних підприємницьких структур.

Відбиття теоретичних засад активізації інтеграційних процесів прослідковується у працях А. Бутиркіна, М. Долішнього, О. Корольчука, Р. Коуза, С. Полонського, О. Попова, О. Уильямсона, розробкою систем управління інтеграційних бізнесових структур займались С. Авдашева, І. Алексєєв, І. Булєєв, А. Горбунов, О. Кизим, В. Курченков, Г. Уманців та інші науковці.

Проблеми створення та функціонування корпоративних підприємницьких структур здебільшого висвітлюються з позицій економічної теорії, менеджменту та права. Проте динамічні зміни в інституційному середовищі зумовлюють закономірну необхідність реформування внутрішніх інституцій інформаційного забезпечення корпоративного управління.

Метою даної публікації є спроба розвитку теорії сучасної корпорації з позицій інституціонального підходу як найбільш повно відображає сучасні аспекти і умови функціонування бізнес-суб'єктів

Основні передумови досліджень в області корпоратизації підприємництва сформувався порівняно недавно. Більшість авторів пов'язують їх з динамікою процесів формування та розвитку корпоративного сектора, глобальної інтеграції капіталу і виробництва, відділенням управління від власників компаній.

З'ясування сутності категорії «корпорація» з позицій діалектичного методу дослідження потребує вивчення передумов появи, становлення та еволюції цього феномену, використовуючи при цьому наукові напрацювання представників різних економічних течій.

Значення терміну «корпорація» автори сучасних економічних словників характеризують як похідне від латинського «Corporatio - об'єднання» таке, що означає сукупність осіб, які об'єдналися для досягнення загальних цілей, здійснення спільної діяльності що утворюють самостійний суб'єкт права - юридичну особу. Зазначаючи, що найчастіше корпорації організуються у формі акціонерного товариства [2; 3].

Проте існують і інші гіпотези щодо походження цього терміну. Так на думку Хвостова В.М. розуміння суті категорії «корпорація» слід шукати в джерелах римського права. Автор вважає, що термін

«корпорація» більшою мірою походить від латинського «corpus habere») і відповідає йому, що означає права юридичної особи [4].

Поняття «корпорація» використовувалось в юридичній науці для визначення приватних об'єднань та колегій, що існували в Римській імперії (починаючи з 160-х років н.е.), за якими визнавались такі права [5].

Розвиток ринкової економіки обумовив еволюцію економічної теорії фірми як основного суб'єкта ринкових відносин. Більшість авторів, що здійснюють дослідження теорії фірми, виділяють три основних теоретичних підходи до визначення природи фірми: неокласичний (маржиналістський), біхевіористичний та інституціональний. Полонський С.Ю., Шелегеда Б.Г., Берсуцький А.Я., Попов О.І. та інші, в складі основної виокремлюють і підприємницьку теорію фірми [6;7;8].

Вважається, що теорія фірми як така, започаткована Нобелівським лауреатом Р.Коузом в 30-х роках минулого століття його працею «Природа фірми». Тут досліджено причини створення фірм, причини злиття і поглинання одних підприємств іншими. Він зазначив, що створення інтеграційних структур, пов'язане з прагненням економії трансакційних витрат, а межа зростання фірми залежить від того, в який момент її накладні витрати починають перевищувати трансакційні витрати вільного ринку [9;10].

В класичній та неокласичній економічній теорії фірма розглядалась як окремих ресурсно-технологічний суб'єкт (підприємство з певними технологічними функціями з перетворення ресурсу в готовий продукт). Метою фірми при цьому є максимізація прибутку.

Біхевіористична теорія позиціонує фірму як коаліцію індивідів, що мають різні мотиви, цілі і вподобання. Множинність цілей учасників фірми та їх конфліктність, опортуністична поведінка учасників обумовлює в якості мети досягнення не максимального результату, а такого, який задовольнив би.

За підприємницькою теорією створення фірми це процес реалізації бізнес-ідеї підприємця. Вважається, що діяльність підприємства та його мета залежить від суб'єктивного бачення і особистих цілей підприємця.

Інституційний підхід на сьогодні є домінуючим в економічній теорії фірми. В його межах розвивається одразу кілька напрямків досліджень суті фірми, серед них і теорія корпорації. Інституційна природа фірми розкривається в тому, що наявність інститутів знижує ризики, властиві трансакціям. Суб'єкти ринку більш охоче довіряють фірмі (інституту), ніж окремим приватним особам. Відповідно до інституціональної теорії фірма – це сукупність контрактів чи домовленостей між учасниками господарських процесів.

При широкому вжитку терміну «фірма» у вітчизняній економічній літературі, в українському законодавстві ця категорія відсутня. Натомість використовується поняття «підприємство». Господарська комерційна діяльність, або підприємництво відповідно до Господарського кодексу України - це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Для вирішення спільних економічних та інших завдань в Україні можуть утворюватись об'єднання підприємств. Одним із видів господарських об'єднань є корпорація. Господарський кодекс визначає корпорацію як договірне об'єднання, створене на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів підприємств, що об'єдналися, з делегуванням ними окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників органам управління корпорації.

Згідно зі ст. 63 Господарського кодексу України, корпоративне підприємство - це підприємство, утворене, як правило, двома або більше засновниками за їх спільним рішенням (договором), діє на основі об'єднання майна та/або підприємницької чи трудової діяльності засновників (учасників), їх спільного управління справами на основі корпоративних прав, у тому числі через органи, що ними створюються, участі засновників у розподілі доходів та ризиків підприємства [11].

Корпоративні підприємницькі структури відрізняються складною організаційною структурою; диверсифікацією бізнесу; розмежуванням повноважень власників та менеджменту; значним впливом на ринок, суспільство, державні інститути. Корпорації

відіграють значну роль не лише в економіці країни, а й важливу соціальну роль. Такі підприємницькі структури створюють стабільні робочі місця, є надійними ринковими контрагентами, ініціюють та фінансують розвиток науково-технічного прогресу. Задіюючи для досягнення завдань значну кількість персоналу, корпоративні підприємства створюють специфічне внутрішнє інституціональне середовище, що регулює норми поведінки всередині фірми та транспонує їх в зовнішнє середовище, впливаючи на інститути суспільства в цілому.

Виходячи із перерахованих особливостей Полонський С.Ю. визначає корпорацію як інститут, що служить досягненню певних цілей тих груп людей, які так чи інакше з нею пов'язані (споживачі, власники, співробітники, партнери) [6]. Мотиви певних груп повинні узгоджуватись з цілями корпорації. Автор вважає, що стабільний і прибутковий ріст бізнесу корпорації задовольняє базові мотиви всіх груп і суспільства в цілому.

Отже, з позицій інституціоналізму корпорацію слід розглядати як організаційно-правовий інститут, що здійснює свою діяльність в певних економічних, соціальних, правових умовах у взаємодії з іншими інститутами. В свою чергу всередині корпорації створюються специфічні формальні та неформальні інститути, які повинні забезпечувати досягнення цілей корпорації

Глобальні зміни в світовому інституційному середовищі викликають необхідність не менш глобальних перетворень інформаційного забезпечення функціонування суб'єктів в цьому середовищі і, зокрема бухгалтерського обліку, як основи економічної інформації, чому будуть присвячені подальші дослідження автора.

Література:

1. Україна у цифрах у 2013 році. Статистичний збірник: [за ред. О.Г. Осаулєнка]; Державний комітет статистики України, 2014. – 240с.
2. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. - 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2006. — 495 с.
3. Словарь экономических терминов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.bank24.ru/info/glossary>
4. Хвостов В.М. Система римского права. М., 1996. С.114.
5. Франчози Дж. Институциональный курс римского права: Пер. с итал. / Отв. ред. Л. Л. Кофанов. М., 2004. С. 49.
6. Полонский С.Ю. Институциональный подход к теории современной корпорации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.m->

economy.ru/art.php?nArtId=1356

7. Економіка підприємства: навч. посіб. / [за ред. Б.Г. Шелегеда]. – Донецьк: ДонУЕП. 2010. – 685с.
8. Попов О. І. Економічна теорія. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://elbib.in.ua/predprinimatelskaya-model-firmyi.html>
9. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Коуз Р.; научн. ред. рус. перевода Р.И. Капелюшникова. – М.: “Дело ЛТД” при участии изд-ва “Catallaxy”, 1993. – 192 с.
10. Coase R.H. The nature of the firm //Economica. - N.S., 1937. - Vol.4.
11. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV.
12. Природа фірми: походження, еволюція і розвиток. / [за ред. О.Е. Вільямсона та С. Дж. Вінтера; наук. ред. укр. перекладу В. П. Кузьменко].– К.: “А.С.К.”, 2002. – 336 с.

УДК 657:631.162:620.95

Іщенко Я.П.,

к.е.н., доцент

Бурко К.В.,

асистент

Вінницький національний аграрний університет,
м. Вінниця

ЕЛЕМЕНТИ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ ВИРОБНИЦТВОМ БІОПАЛИВА

У статті досліджується застосування елементів управлінського обліку в управлінні виробництвом біопалива.

Ключові слова: біопаливо, виробництво, облік, управління, управлінський облік, елементи управлінського обліку, методи обліку витрат.

The article examines the use of elements of management accounting in the management of the production of biofuels.

Keywords: biofuel, production, accounting, management, management accounting, elements of management accounting, cost accounting methods.

В статье исследуется применение элементов управленческого учета в управлении производством биотоплива.

Ключевые слова: биотопливо, производство, учет, управление, управленческий учет, элементы управленческого учета, методы учета расходов.

Наразі в Україні проводяться заходи задля розробки та практичного втілення у життя проектів щодо виконання завдання широкомасштабного конвеєрного виробництва якісного, дешевого та конкурентоспроможного біопалива.

Для вирішення поставлених завдань досить важливим є зниження питомих витрат у виробництві та використанні енергетичних продуктів. При цьому велику увагу необхідно приділити розширенню та посиленню функцій бухгалтерського обліку, використанню його аналітичного потенціалу як основного і достовірного джерела управлінської інформації.

Реалізація ідеї управлінської орієнтації обліку та контролю витрат вимагає вирішення проблем їх належної організації, інтеграції основних функцій і елементів у системі управління.

Організаційно-економічні проблеми виробництва та використання біопалива в Україні досліджують багато українських вчених, зокрема: В.І. Гавриш, В.О. Дубровін, Г.М. Калетнік, Б.В. Колесник, В.М. Пасічний, Г.С. Чибіскова, М.М. Чернобай та інші.

В наслідок постійного розширення кола наукових досліджень і в силу об'єктивних причин склад елементів системи управлінського обліку та їх застосування для цілей управління виробництвом біопалива залишаються недостатньо дослідженими.

Метою статті є дослідження застосування елементів системи управлінського обліку в управління виробництвом біопалива.

Біопаливна індустрія України набирає темпи в розвитку, але прагнення вийти на світові ринки поки що залишається на рівні бажаного, а не дійсного для більшості підприємств АПК. Кваліфіковані аналітики та економісти вважають, що однією з причин такого становища є недосконалість системи бухгалтерського обліку, особливо обліку витрат. Ряд учених та економістів-практиків вважають, що поліпшити ситуацію з обліком можливо за умови повернення до системного калькуляційного обліку, який застосовувався в Україні до 2000 року [1,2]. Інші вбачають вихід у запровадженні управлінського обліку на рівні західних стандартів [3,4,5]. На наш погляд, і перший, і другий напрямки містять у собі раціональне зерно. Перший – в міру того, що в нашій країні існує досить сильна школа методології та організації системного калькуляційного обліку, яка має значні напрацювання, і, що

найголовніше – відзначається системністю. Другий – у міру того, що запровадження відокремленої системи фінансового обліку та інтегрованої діяльності під назвою «Управлінський облік» є вимогою часу, задовольняє положення міжнародних стандартів.

В економічній літературі відсутнє чітке трактування методу управлінського обліку. Одні науковці вважають, що він об'єднує елементи планування, контролю, аналізу, інші стверджують, що планування та контроль користуються своїми методами, з чого випливає, що метод управлінського обліку має багатоступеневу структуру елементів.

С.О. Левицька, зазначає, що управлінський облік є не тільки системою збору, реєстрації та узагальнення інформації, а й системою управління підприємством [6]. На думку В.Ф. Палія, управлінський облік включає елементи бухгалтерського, статистичного та оперативного обліку, що підтверджує наявність набагато ширших можливостей досліджуваної системи [7]. М.Г. Чумаченко також відносить до функцій управлінського обліку узагальнення нормативів і планування витрат, аналіз собівартості, врахування не фінансових показників, прийняття рішень, що доводить масштабність управлінського обліку порівняно з традиційним обліком [8].

Наразі працездатна система управлінського обліку обов'язково повинна містити в собі такі основні елементи: центри (зони) відповідальності; контрольовані показники; первинні документи управлінського обліку; облікові реєстри для групування даних; форми управлінської звітності; облікові процедури збирання, оброблення і представлення інформації користувачам [9].

Відсутність стандартів, відсутність жорстких норм, що регулюють управлінський облік, дозволяє налаштувати його на потреби конкретного підприємства, менталітет менеджера. Тут не існує загальноприйнятих форм звітності, періодичності її подання. Система управлінського обліку, що вибудовується на підприємстві, яке займається виробництвом біопалива, залежить від цілей, структури організації, рівня підготовки персоналу і, як показує досвід, взаємовідносин між підрозділами.

Досліджуючи елементи системи управлінського обліку для застосування в управлінні виробництвом біопалива можемо виділити наступні:

- визначення центрів відповідальності;
- визначення об'єктів обліку витрат та калькулювання;
- класифікація витрат та вибір методу їх обліку;
- визначення складу основної, супутньої, побічної продукції та методи її оцінки;
- первинний облік витрат та виходу продукції;
- статті витрат та аналітичні рахунки;
- реєстри аналітичного та синтетичного обліку;
- калькулювання собівартості продукції;
- аналіз показників виробничої діяльності структурних підрозділів та підприємства в цілому;
- формування альтернативних управлінських рішень;
- прийняття найбільш ефективного управлінського рішення;
- планування виробничої діяльності підрозділів та підприємства в цілому.

Віднесення витрат до відповідних структурних підрозділів з виробництва біопалива дає змогу організувати облік витрат за центрами відповідальності, які включатимуть окрему бригаду, цех. Для кожного центру відповідальності мають бути визначені конкретні показники, які б усебічно характеризували його діяльність.

Формування центру персональної відповідальності сприяє ефективнішому контролю за використанням матеріальних ресурсів, оскільки при цьому залучаються працівники всіх спеціальностей і служб різних рівнів. Тісна співпраця з керівниками структурних підрозділів, технологами, виробничими працівниками задля реального та негайного реагування на негативні зміни стану виробництва біопалива обумовлена тим, що бухгалтер реально виробництво бачить зрідка і рішення приймаються на підставі первинних документів та оперативних звітів.

Якісна інформації первинного обліку є основою для групування витрат за об'єктами і статтями в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку.

Класифікація витрат виробництва за статтями є прерогативою управлінського обліку і не регламентується нормативними актами. Підприємства, залежно від специфіки виробництва та потреб управління в інформації про витрати, самостійно здійснює таке

групування. Більш детальний склад статей витрат при виробництві біопалива з ріпаку розкрито в статті Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П. [10, с. 158].

Можливості виготовлення біологічного палива постійно зростають за рахунок знаходження нових технологічних рішень. Одним із важливих чинників отримання об'єктивної, релевантної інформації про витрати виробництва біопалива є обґрунтований вибір методу обліку витрат.

Застосування попроцесного методу дає можливість визначити сукупність витрат по кожному технологічному процесу зокрема і в цілому по виробничому циклу. Технологічні особливості виробництва біопалива дозволяють, на нашу думку, використати переваги даного методу.

Для того, щоб інформація про витрати, отримана за допомогою цього методу була застосована в управлінні необхідно виділити об'єкти обліку витрат, якими будуть технологічні процеси та об'єкти калькулювання.

Так, при вирощуванні ріпаку об'єктом обліку витрат є ріпак, а об'єктом калькулювання – зерно ріпаку. При виробництві біопалива об'єктами обліку є окремі технологічні процеси (цехи) з виробництва біопалива, а об'єктами калькулювання – продукція, яку одержують у кожному переділі (рослинна олія, ріпаково-метиловий ефір, біопаливо) [11, с. 72].

Важливе значення в технологічному процесі виробництва біопалива є облік готової продукції за кожним переділом, її розмежування за видами (основна, супутня, побічна) та оцінка.

Супутньою продукцією при виробництві біодизеля є шрот та гліцерин. Обчислюючи собівартість одиниці основної продукції, вартість супутньої продукції за цінами реалізації віднімаються від загальної суми витрат на виробництво.

Оцінка отриманої продукції, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», повинна відбуватись за собівартістю [12]. Проте, сільськогосподарська продукція, в т.ч. отримана для подальшої переробки, повинна бути оцінена за справедливою вартістю зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (згідно норм П(С)БО 30 «Біологічні активи») [13].

На нашу думку, здійснювати оцінку сільськогосподарської

продукції, що буде використана в якості сировини, в т.ч. сировини для виробництва біопалива, за справедливою вартістю економічно-невиправдано. По-перше, неправомірним є застосування різних оцінок сировини (сільськогосподарської (насіння ріпаку тощо) – за справедливою вартістю, несільськогосподарської (олії) – за собівартістю) для виробництва одного виду продукції (біодизелю). По-друге, включення до собівартості олії сировини за оцінкою по справедливій вартості, невиправдано завищить собівартість як олії так і кінцевого продукту – біодизелю.

Для сучасних вітчизняних виробників біопалива надзвичайно актуальним є завдання здешевлення продукції, на основі запровадження нових прогресивних технологій. Тому доцільним є використання елементів системи управлінського обліку в процесі управління витратами на виробництво біопалива вітчизняних підприємств.

Література:

1. Жук В.М. Состояние и перспективы бухгалтерского учета в АПК Украины в свете всемирной глобализации экономики - Збірник тез та виступів на міжнародній науково-практичній конференції. – За ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука. (Частина I). – К.: ІАЕ, 2003 р. – 183 с. – С. 11-17.
2. Мех Я.В. Інформаційне забезпечення управління внутрішніми резервами підприємства (методологія і організація): Монографія, - Тернопіль: ПП «Синтез-Поліграф», 2003, - 340 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
4. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад. – Изд. 2-е, перераб. и доп. - Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.
5. Пархоменко В.М. Підсумки реформування бухгалтерського обліку в Україні - Збірник тез та виступів на міжнародній науково-практичній конференції. – За ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука. (Частина I). – К.: ІАЕ, 2003 р. – 183 с. – С. 5-7.
6. Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №2. – С.27-35.
7. Палій В.Ф. Управленческий учет - новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В.Ф. Палій // Бухгалтерський облік. – 2000. – №17. - С. 58-62.
8. Чумаченко М. Г. Управлінський облік в Україні. [Текст] / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2001. - № 6. - С. 43-47.
9. Скібіцька, Л. І. Менеджмент [Текст] : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Л. І. Скібіцька, О. М. Скібіцький ; Мін-во освіти і науки України. - К.: Центр учбової літератури, 2007. – 416с. [Електронний ресурс]: <http://4i5.ru/library/uchebnik->

menedjment/1642-elementi-sistemi-upravlinskogo.htm

10. Правдюк Н.Л. Організація управлінського обліку виробництва біопалива / Н.Л.Правдюк, Я.П. Іщенко // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. - 2011. - № 1 (48). – С.154 – 161.

11. Фабіяньська, В. Ю. Об'єкти обліку витрат і калькування у виробництві біопалива [Текст] / В. Ю. Фабіяньська // Економіка АПК. - 2011. - № 4. - С. 70-74.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. №246.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.

УДК 657

Калюга Є.В.,
д.е.н., професор,
Марченко Ю.В.,
Національний університет біоресурсів і
природокористування України,
м. Київ

УДОСКОНАЛЕННЯ СТРУКТУРИ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

У статті досліджено структуру форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та внесені пропозиції щодо її удосконалення.

Ключові слова: фінансова звітність, методичні рекомендації, стандарти бухгалтерського обліку.

In the article the structure of form № 2 «Report on financial results (A report is on a gross income)» and made suggestions in relation to perfection of his structure.

Key words: financial statements, methodical recommendations, standards of accounting.

В статье исследована структура формы №2 «Отчет о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе)» и внесенных предложениях по совершенствованию его структуры.

Ключевые слова: финансовая отчетность, методические рекомендации, стандарты бухгалтерского учета.

Провідне значення в управлінні сучасним сільськогосподарським підприємством належить бухгалтерському обліку, який повинен створити умови для забезпечення належного

контролю здійснених господарських операцій, не тільки оперативно реагуючи на зміни, що відбуваються на самому підприємстві, а й передбачаючи й уникаючи небажаних ситуацій, пов'язаних зі змінами в зовнішньому середовищі.

Однак у сучасних умовах господарювання організація обліку на підприємстві не відбувається належним чином, що суттєво знижує ефективність управління, зокрема фінансовими результатами.

Питання обліку й контролю фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях залишаються недостатньо розкритими. Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), є основним джерелом інформації про результативність діяльності суб'єкта господарювання, що потребує повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки (збитки) за звітний період. Саме це й обумовило вибір теми дослідження, визначило її актуальність і практичну значимість.

Проблеми організації і методики обліку й контролю фінансових результатів, зокрема і звіту про фінансові результати, на підприємствах розглянуті в працях провідних вітчизняних науковців. Теоретичні положення та практичні рекомендації щодо фінансового й управлінського обліку, контролю фінансових результатів обґрунтовані в працях М.Т. Білухи, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, Ю.А. Вериги, С.Ф. Голова, І.В. Замули, О.В. Карпенко та ін.

Метою статті є дослідження проблемних питань організації і методики складання звіту про фінансові результати.

Інформаційною основою дослідження є законодавчі акти України, нормативні документи, довідково-інформаційні видання, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених, матеріали науково-практичних конференцій, а також дані фінансової та статистичної звітності сільськогосподарських підприємств.

Звітність є одним з найважливіших елементів в управлінні підприємствами. Основне завдання звітності полягає у наданні інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства в цілому, пошуку резервів подальшого розвитку і шляхи підвищення ефективності його виробництва.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1[2] містить додатки з формами фінансової звітності та переліком додаткових статей фінансової звітності. Оновлені форми фінансової

звітності, зокрема і Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Його складають та подають юридичні особи усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), що ведуть облік за національними стандартами, і ті підприємства, котрі застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності[1].

Варто зауважити про недосконалість та незручність структури другого розділу форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Звертаючи увагу на назви рядків доцільно звернути увагу на рядки 2445 «Інший сукупний дохід» та 2450 «Інший сукупний дохід до оподаткування». Відповідно до п. 3.32 Методичних рекомендацій № 433 [3], інший сукупний прибуток до оподаткування складається з показників дооцінки певних активів, курсових різниць, частин капіталу асоційованих і спільних підприємств та іншого сукупного доходу. Тобто, щоб отримати показник іншого сукупного доходу, потрібно до сукупного доходу додати ще кілька показників. Щодо недосконалості методичних рекомендацій, у зв'язку з тим, що рядок 2445 «Інший сукупний дохід» являє собою безсистемне неупорядковане накопичення інформації, яка піддається критиці з точки зору доцільності та відповідності.

Внаслідок цього практики з питань ведення бухгалтерського обліку, які керуються в своїй роботі НП(С)БО та не є досвідченими у питанні формування показника сукупного доходу, матимуть складності в їх роботі, причина чого – недосконала структура другого розділу форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

У формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» є кілька статей іншого сукупного доходу, що викликає питання відповідності рядків. Методичними рекомендаціями № 433 [3] у п. 5.8 з цього приводу зауважено, що: «У статті «Інший сукупний дохід за звітний період» відображається сума іншого сукупного доходу за звітний період зі Звіту про фінансові результати». Відповідно це показник рядка 2460 «Інший сукупний дохід після оподаткування» форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»[4].

Крім того, Звіт про фінансові результати інформує про доходи, витрати та фінансові результати діяльності протягом звітного періоду. На його основі можна спрогнозувати прибутковість підприємства,

оцінити структуру витрат і доходів. Однак у Звіті не знаходять відображення повні витрати на виробництво готової продукції, які становлять значну частину поточних витрат підприємства й розшифровуються у статистичній звітності. Проведений аналіз джерел формування фінансових результатів суб'єктів аграрного сектору свідчить про значну питому вагу (понад 80%) доходів і витрат саме від операційної діяльності, що потребує відповідного перегрупування інформації в Звіті про фінансові результати, розділ III Елементи операційних витрат.

У вітчизняній системі бухгалтерського обліку України відбувається поступове впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Важливо, щоб вся інформація, яка повинна задовольнити інформаційні потреби користувачів фінансової звітності знаходилася в одному звіті, а саме у Звіті про фінансові результати. У зв'язку з цим, чинний Звіт про фінансові результати потребує вдосконалення, яке стосується інформації щодо порядку формування витрат з податку на прибуток за звітний період, про нерозподілений прибуток та використання прибутку, елементи операційних витрат у розрізі класифікації витрат за функціями. Потребують подальшого дослідження проблеми відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про розподіл та використання прибутку підприємств.

Фінансові результати (прибуток або збиток) є підсумковим узагальнюючим показником діяльності підприємства, обчисленим у грошовому вираженні як приріст (зменшення) власного капіталу підприємства за рахунок перевищення загальних доходів над витратами звітного періоду.

Література:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320282/file/IAS%2001.pdf>.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №

433[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://goo.gl/FQtSn>.

4. Облік фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / С.О. Кучеркова ; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. — К., 2008. — 21 с. — укр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=ARD&P21DBN=ARD&Z21ID=&Iimage_file_name=DOC/2008/08ksorsp.zip&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1

5. Моссаковський В., Кононенко Т. Концепція обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - №11. - С. 8-13.

УДК 657

Калога Є.В.,

д.е.н., професор

Падій І.О.,

Національний університет біоресурсів і

природокористування України,

м. Київ

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

Основна мета бухгалтерського обліку – формування інформації про діяльність підприємства та його фінансово-майновий стан, яка необхідна внутрішнім та зовнішнім користувачам бухгалтерської звітності.

Ключові слова: бухгалтерський баланс, звітні показники, аналіз господарської діяльності.

The main purpose of accounting - the formation of information about the company and its financial and property status, which requires internal and external users of financial statements.

Keywords: balance sheet, reporting indicators, economic activity.

Основная цель бухгалтерского учета - формирование информации о деятельности предприятия и его финансово-имущественном состоянии, которая необходима внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерский баланс, отчетные показатели, анализ хозяйственной деятельности.

В останнє десятиріччя проблемі звітності, техніки складання, а також принципам аналізу балансу присвятили свої дослідження українські вчені О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович,

С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Ю.Я. Литвин, Є.В. Мних, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.Г. Швець та інші. В процесі досліджень використано велику кількість економічної та статистичної літератури дореволюційного і радянського періодів авторів Г.А. Бахчисарайцева, М.О. Блатова, О.М. Галагана, Я.М. Гальперіна, М.А. Кіпарісова, М.С. Лунського, В.Ф. Паляя, О.П. Рудановського, П.І. Савичева, Є.Є. Сіверса, Я.В. Соколова, С.А. Щенкова та інших.

Метою дослідження - є теоретичне обґрунтування балансу як головного бухгалтерського звіту та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності його використання для прийняття управлінських рішень.

Становлення ринкових відносин зумовлюється різноманітністю форм, способів і методів господарювання, у зв'язку з чим виникає нагальна потреба відповідного інформаційного наповнення управлінської діяльності. Провідна роль у вирішенні цієї проблеми належить бухгалтерському обліку, що є основною формою взаємозалежного і взаємообумовленого спостереження виробничих процесів і забезпечення доцільності, ефективності та законності відображення явищ. Сучасні процеси трансформації економічних відносин у аграрній сфері вимагають кардинальної зміни форм і методів управління. Для цього на практиці створюються нові організаційно-правові структури на основі інтеграції сільськогосподарського і промислового капіталів.

Одночасно з цим відбувається реформування бухгалтерського обліку, впровадження національних стандартів, які повинні задовольнити потреби управління всіх типів підприємств багатокладної економіки. Виникає необхідність дослідження відповідності якісних характеристик інформації і показників, що формуються системою бухгалтерського обліку, потребам усіх рівнів управління інтегрованих формувань. Для налагодження взаємодії аграрного та промислового капіталів слід також визначити інформаційні потреби галузей економіки й можливості системи бухгалтерського обліку як з позиції напрацьованої нормативної бази, так і з позиції досягнення системи в контексті розвитку бухгалтерських шкіл.

Враховуючи роль аграрного сектору у вирішенні продовольчої

безпеки держави, на сучасному етапі економічного розвитку потрібно розробити напрями поліпшення бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності. Це сприятиме підвищенню його значення в управлінні економікою та дасть змогу досягти раціонального й ощадливого використання ресурсів, запобігти виникненню непродуктивних витрат і втрат, а також забезпечити збереження матеріальних цінностей підприємства.

XXI Європейський конгрес бухгалтерів (1998 р.) визначив, що одним з найважливіших напрямків подальшого розвитку бухгалтерського обліку на світовому рівні є удосконалення методики складання бухгалтерської звітності і, зокрема, її центральної складової – балансу.

Сьогодні здійснюється перехід до активізації роботи з інформацією, отриманою на підставі даних бухгалтерського обліку, з метою оптимізації діяльності підприємців і власників, спрямованої на отримання максимального прибутку. Ускладнюються і функції бухгалтерії, направлені не на просту реєстрацію господарських операцій, а на підвищення ефективності управління ними.

У зв'язку з цим в практичній діяльності підприємств і в теорії обліку виникають наступні проблеми:

а) більшість дослідників балансу на різних етапах його розвитку відзначали застарілість та історичний характер даних, що містяться в балансі. Тому назріла необхідність вжити заходів щодо підвищення оперативності складання та своєчасності подання балансу, в тому числі з використанням комп'ютерів;

б) при складанні балансу відбувається його неузгодженість з діючим Планом рахунків;

в) бухгалтер неефективно використовує час у зв'язку з проведенням різних спеціальних розрахунків та здійсненням вибірки даних не тільки по синтетичних, але й аналітичних рахунках;

г) з посиленням інтеграційних процесів у міжнародній економіці виникла потреба узгодити українську і зарубіжну термінологію, а також привести у відповідність систему фінансового та податкового обліку;

д) до цього часу залишається мало дослідженою проблема узгодження змісту існуючих форм звітності з інформаційними потребами представників різних управлінських ланок.

У наукових працях дослідників знайшли відображення різні аспекти бухгалтерського обліку. Однак спеціальних комплексних і узагальнюючих досліджень обліку в інтегрованих формуваннях до цього часу немає. Окремі публікації з даної тематики не містять вирішення існуючих проблем. Серед них основними є: організація бухгалтерського обліку і складання звітності сільськогосподарських товаровиробників, на прийняття управлінських рішень яких впливають інтеграційні процеси, організація обліку внутрішньогосподарських відносин, методика визначення зведеного результату, які мають враховувати галузеву специфіку й особливості розвитку інтеграції.

Без вагомого внеску названих вчених в розвиток науки бухгалтерського обліку і, зокрема, її теорії, було б неможливим прийти до тих висновків та пропозицій, що представлені в наших дослідженнях. Але з багатьох об'єктивних причин наші попередники не могли передбачити тих факторів, які сьогодні впливають на розвиток української бухгалтерської школи. До них відносяться: зміна форм власності, вплив ринкового економічного середовища, соціальна політика держави, нормативно-правове регулювання економічних відносин, реалізація інвестиційних проектів тощо. Ці процеси супроводжуються змінами в макроекономіці, маркетингу, фінансовому менеджменті та інших економічних науках. Тому постала необхідність розглянути баланс з точки зору теорії обліку в умовах ринкових перетворень.

Бухгалтерський баланс є дескриптивною моделлю фінансового стану підприємства. Саме тому економічне читання балансу, яке зводиться до перегляду статей активу і пасиву у їх взаємозв'язку, дає можливість користувачам звітності скласти загальне уявлення про фінансовий стан підприємства.

У процесі читання абсолютних показників балансу зазначають позитивні і негативні зміни, що в ньому відбулися за звітний період. Передусім, звертають увагу на наявність так званих "нездорових" статей і негативних змін у балансі, які свідчать про погіршення фінансового стану підприємства. До таких статей, наприклад, належать "Непокріті збитки", "Вилучений капітал", "Неоплачений капітал". Негативний вплив на фінансовий стан має наявність і збільшення сум за статтями "Інша поточна дебіторська

заборгованість" та "Інші оборотні активи". Вони свідчать про іммобілізацію (відволікання) коштів підприємства на цілі, не передбачені фінансовим планом у зв'язку із порушеннями фінансово-господарської дисципліни. Про проблеми у розрахунках з дебіторами за товари, роботи і послуги свідчить наявність сум за статтею "Резерв сумнівних боргів".

До негативних змін у балансі за звітний період, які порушують фінансову рівновагу, можна віднести такі:

- поява у балансі розглянутих вище "нездорових" статей та збільшення їх значень;

- зменшення валюти балансу, тобто загального розміру фінансових ресурсів підприємства;

- зниження обсягу власного капіталу;

- поява значних обсягів незавершеного будівництва за недостатності нормальних довгострокових джерел його фінансування;

- погіршення співвідношення обсягів оборотних активів і поточних зобов'язань, що свідчить про зменшення власного оборотного капіталу (ВОК) підприємства аж до його повної відсутності (коли поточні зобов'язання стають більшими за оборотні активи);

- значна зміна співвідношення поточної дебіторської і кредиторської заборгованості не на користь підприємства;

- збільшення резерву сумнівних боргів.

Такі зміни в балансі свідчать про наявність у підприємства певних фінансових труднощів, які ведуть до погіршення фінансового стану.

У процесі читання балансу зауважують також позитивні зміни, якщо вони є, наприклад: відсутність чи зменшення "нездорових" статей; збільшення власного капіталу; зростання валюти балансу; зменшення, а ще краще повна ліквідація у звітному періоді допущеної раніше іммобілізації коштів з обороту в необоротні активи та відновлення хоча б часткового самофінансування оборотних активів (повернення до стану перевищення оборотних активів над поточними зобов'язаннями); поліпшення стану дебіторської і кредиторської заборгованості та ін.

Всі зміни в балансі є наслідком господарсько-фінансової діяльності підприємства у звітному періоді, тому поглиблений його

аналіз є можливим лише у поєднанні з даними інших форм фінансової звітності.

З переходом до П(С)БО балансові статті стали більше агрегованими (узагальненими). У зв'язку з цим під час читання балансу іноді виникає необхідність у деталізації складу окремих його статей. Наприклад, може виникнути потреба у деталізації даних про забезпечення і резерви, про дебіторську заборгованість за строками її непогашення тощо. Для цього залучають дані форми № 5 "Примітки до річної фінансової звітності", а також Пояснювальну записку до неї.

Порівняння виявлених позитивних і негативних змін у балансі дозволяє користувачам фінансової звітності скласти уявлення про зміни у фінансовому стані підприємства і дати його попередню оцінку.

У процесі аналізу балансу значну увагу приділяють зміні його валюти, яка характеризує розмір фінансових ресурсів підприємства на звітну дату в обліковій оцінці. Постійне зростання валюти балансу вважається ознакою фінансової стійкості підприємства. І навпаки, її зменшення свідчить про зниження фінансового потенціалу підприємства. Однак постійне зростання валюти балансу підприємства ще не є свідченням підвищення економічної ефективності його діяльності. Розвиток підприємства може відбуватися як інтенсивним, так і екстенсивним шляхом. Тому важливо розглянути зміну валюти балансу у контексті дотримання підприємством "золотого правила ефективності", як передумови фінансової стійкості. Вона забезпечується тривалим дотриманням такої нормативної динамічної моделі показників:

$$I_n > I_P > I_B > \ddot{I} \dots$$

де I_n - індекс чистого прибутку; I_P - індекс чистого доходу (виручки) від реалізації; I_B - індекс валюти балансу; \ddot{I} - загальний індекс інфляції.

Ці індекси розраховують діленням фактичних значень відповідних показників звітного періоду на їх значення у попередньому періоді. Що стосується індексу валюти балансу, то в практиці аналітичної роботи його розраховують двома способами: діленням значення валюти балансу на кінець звітного періоду на валюту балансу на його початок, або діленням середнього значення валюти балансу звітного періоду на такий же показник попереднього періоду. Перший спосіб розрахунку цього індексу частіше

використовують в експрес-аналізі балансу. Другий спосіб розрахунку є точнішим. Однак він застосовується нечасто, оскільки вимагає попередніх розрахунків середніх значень валюти балансу за звітний і попередній періоди.

Для глибшого вивчення змін у балансі підприємства за звітний період проводять вертикальний і горизонтальний його аналіз. Вертикальний аналіз використовується для вивчення структури активів і джерел їх формування. Він передбачає розрахунок питомої ваги окремих статей або їх груп у підсумкових показниках. Горизонтальний аналіз полягає у порівнянні статей балансу на звітну дату з їх значеннями на попередні звітні дати. При цьому існує два підходи до подання інформації балансу: в аналітично узагальненому і неузагальненому вигляді. Обидва мають право на існування. Однак недоліком другого підходу є те, що за змінами великої кількості різноманітних статей важче побачити основні закономірності змін у балансі, які є визначальними для фінансового стану підприємства. В аналітично узагальненому (агрегованому) балансі ці закономірності виявляються чіткіше. Ступінь агрегування балансових статей визначає аналітик, враховуючи масштаб і галузеві особливості діяльності підприємства.

Найчастіше методика складання та аналізу балансу розглядається відокремлено від способів його використання при прийнятті конкретних економічних рішень. Така ситуація спричиняє невідповідність способів удосконалення методик складання та аналізу баланс у потребам користувачів інформації. Зміст і структура балансу, принципи його складання та якісні характеристики відображених у ньому даних повинні зумовлюватися запитами користувачів і видами економічних рішень, що приймаються на його основі. Комплексне вивчення сутності балансу та його значення у процесі управління дозволить максимально використовувати інформацію балансу для покращення ефективності діяльності підприємств в умовах переходу до інформаційного суспільства.

Література:

1. Жадько К.С., Семенюта В. В., Олійник Л. Ш. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Дніпропетровська держ. фінансова академія. - К. : Центр учбової літератури, 2008. - 112с.

2. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план

рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.

3. Інструкція зі статистики заробітної плати: Затв. наказом Міністерства статистики України від 11.12.95 № 323 // Бюл. нормативних актів міністерств і відомств України. — 1996. — № 3.

4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1-25.

5. Фінансова діяльність підприємства: Підручник / Бандурка О. М., Коробов М. Я., Орлов П. Г., Петрова К. Я. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь, 2003. – ISBN 966-06-0239-1.

УДК 657

Калюга Є.В.,
д.е.н., професор
Перинська А.О.,
Національний університет біоресурсів і
природокористування України,
м. Київ

ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

У статті розкрито поняття дебіторської заборгованості, визначено основні елементи обліку, запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: дебіторська заборгованість, довготермінова дебіторська заборгованість, поточна дебіторська заборгованість.

The article reveals the notion of receivables, defined the main elements of accounting and control, suggested ways to solve them.

Keywords: receivables, long-term receivables, current receivables.

В статье раскрыты понятия дебиторской задолженности, определены основные элементы учета, предложены пути их решения.

Ключевые слова: дебиторская задолженность, долгосрочная дебиторская задолженность, текущая дебиторская задолженность.

Одним з найбільш актуальних і складних питань бухгалтерського обліку є облік дебіторської заборгованості, що пов'язано з існуванням проблеми несплатежів. В процесі господарської діяльності практично у кожного підприємства виникає дебіторська заборгованість. Незалежно від причин виникнення дебіторської

заборгованості, уникнути її появи неможливо. Тому підприємству необхідно шукати способи ефективного управління дебіторською заборгованістю, зокрема вдосконалення системи взаєморозрахунків, організації ефективної та дієвої системи внутрішньогосподарського контролю тощо. Кожна гривня заборгованості за конкретним рахунком, контрагентом, видом діяльності є складовою фінансового стану підприємства в цілому. Проблема зростання дебіторської заборгованості в оборотних активах підприємства потребує пошуку нових методів мінімізації заборгованості, удосконалення облікової політики підприємства щодо дебіторської заборгованості та є актуальною як для наукових досліджень, так і практичного вирішення.

Метою статті є виявлення нагальних проблем, пов'язаних з обліком розрахунків із дебіторами, розробка методичних підходів і складання практичних рекомендацій щодо їх усунення.

Дослідженням проблем організації обліку розрахунків з дебіторами у різні роки займалися такі вітчизняні науковці, як М.Д. Білик, Ф.Ф. Бутинець, І. Буфатина, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко, В.М. Костюченко, М.В. Кужельний, Ю.Я. Литвин, В.Г. Лінник, В.Я. Плаксієнко, В.В. Сопко, К.С. Сурніна, Н.М. Ткаченко та багато інших. Разом з цим, зазначимо багатоаспектність дослідження, зумовлену складністю і різноманітністю суб'єктів та об'єктів розрахунково-платіжних відносин. Все це зумовило суперечливий характер нормативних документів, а також вплинуло на рівень розробок окремих теоретичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості.

Згідно П(с)БО 10 "Дебіторська заборгованість" дебіторська заборгованість - це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Керуючись вимогами П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" всі підприємства в бухгалтерському обліку повинні відображати інформацію про дебіторську заборгованість окремо по двох видах:

- довготермінова дебіторська заборгованість;
- поточна дебіторська заборгованість.

Дебіторська заборгованість є поточною при наявності наступних ознак:

- виникнення її під час нормального операційного циклу;
- погашення в межах 12 місяців з дати балансу.[6]

Дебітори - юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів. Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигід та може бути достовірно визначена її сума.

Дебіторська заборгованість виникає внаслідок відвантаження продукції під час її реалізації, а також в інших випадках, наприклад стосовно розрахунків з бюджетом, підзвітними особами, відшкодування завданих збитків тощо.

За строками погашення дебіторська заборгованість є довгострокова і поточна. Довгострокова дебіторська заборгованість - це заборгованість, строк погашення якої передбачається після дванадцяти місяців з дати складання балансу. Вона обліковується у складі необоротних активів.

Поточна дебіторська заборгованість буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати складання балансу. Вона оцінюється за первісною вартістю і обліковується у складі оборотних активів.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається як різниця між сумою поточної заборгованості і створеним резервом сумнівних боргів.

Безнадійна дебіторська заборгованість - поточна дебіторська заборгованість, стосовно якої існує впевненість щодо її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Сумнівний борг - поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, стосовно якої існує невпевненість щодо її погашення боржником. Сумнівні борги обліковуються у складі активів підприємства до визнання їх безнадійною заборгованістю або до їх погашення.

З метою відображення реальної суми поточної дебіторської заборгованості створюється резерв сумнівних боргів. Його розмір визначається виходячи зі платоспроможності окремих дебіторів або на підставі класифікації дебіторської заборгованості. Вона здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи, який визначається виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної

групи та коефіцієнта сумнівності.[4]

З початку формування ринкових відносин в Україні і донині існує чимало актуальних нерозв'язаних питань, пов'язаних з обліком дебіторської заборгованості. Це обумовлює постійний перегляд нормативних документів, пошук нових шляхів удосконалення організації та методики обліку розрахунків з дебіторами.

На підставі аналізу наукових праць і проведення досліджень, можна назвати кілька проблемних питань:

- ведення обліку довгострокової дебіторської заборгованості згідно з вимогами П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»;

- відсутність чіткої схеми деталізації та співвідношення різних видів дебіторської заборгованості у загальній їх структурі.

Для прийняття управлінських рішень важливе значення має повнота і об'єктивність інформації, пов'язаної з дебіторською заборгованістю. Вирішення багатьох проблемних питань дозволить значно вдосконалити організацію та методику обліку розрахунків з дебіторами.[8]

Передусім необхідно внести зміни у П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», в яких чітко були б розмежовані поняття довгострокової та короткострокової дебіторської заборгованостей. Їх облік нині ведеться на різних рахунках бухгалтерського обліку, що не відзначено у вищезазначеному стандарті. Разом із тим слід вказати, що поточна дебіторська заборгованість є оборотним активом, а довгострокова – необоротним, і вони обліковуються на різних рахунках.

Утворення поточної дебіторської заборгованості не завжди слід пов'язувати з доходом. Дохід, як зазначають Е. Є. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда, вимірюється сумою очікуваних грошових надходжень [5], тому якщо не очікується погашення дебіторської заборгованості у звітному періоді, то наступні надходження коштів або певних матеріальних цінностей не можна вважати доходом. Так, перерахування авансів за ще непередану продукцію призводить до виникнення дебіторської заборгованості, хоча доходу тут немає. Будемо вважати, що ці пропозиції повинні бути взяті до уваги при подальшому вдосконаленні нормативної бази.

Потребують розробки також моделі співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованостей і певного інструментарію, який

дасть змогу швидко та якісно виявляти негативні явища, які впливають на кількісні та якісні зміни цих заборгованостей [4].

Серед основних недоліків існуючої системи обліку дебіторської заборгованості можна визначити такі:

Використання вітчизняних методик, на сьогоднішній день, не дає змоги однозначно оцінити стан дебіторської заборгованості, а також рівень його впливу на фінансово-господарський стан підприємств [1].

З метою удосконалення обліку дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги, підтримуємо пропозицію Василюк А.Я. щодо реалізації наступних заходів:

- звіряти в електронній формі взаємні вимоги та зобов'язання і знайти найбільш раціональні способи погашення взаємної заборгованості;
- проводити взаємозаліки, поступово скорочуючи обсяги заборгованості;
- надавати знижки покупцям за скорочення термінів погашення заборгованості, щоб спонукати їх оплатити рахунки до встановленого терміну сплати;
- вводити штрафні санкції за прострочення платежу;
- своєчасно здійснювати контроль за співвідношенням дебіторської та кредиторської заборгованості;
- Знаходити можливості збільшення кількості замовників з метою зменшення масштабу ризику неоплати;
- удосконалити облікові реєстри шляхом накопичення достатньої інформації по розрахунках з дебіторами;

Отже, дебіторська заборгованість, яка виникає між підприємствами, негативно впливає на розвиток як підприємства (може навіть привести його до банкрутства), так і економіки країни в цілому: по-перше, спричиняє кризу неплатежів, що зменшує оборотність грошових коштів; по-друге, завдає значних втрат для державного бюджету у вигляді скорочення різноманітних платежів та податків тощо. Реалізація запропонованих напрямів сприятиме уникненню ризиків неплатоспроможності і зниження показників ліквідності внаслідок отримання об'єктивної та своєчасної інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Література:

1. Горбачова О. М., Лахай Л. В. "Облік і аналіз дебіторської заборгованості: проблеми та шляхи її вирішення" / О. М. Горбачова, Л. В. Лахай // Національний авіаційний університет України;
2. Кияшко О. М. Необхідність облікового забезпечення управління дебіторською заборгованістю підприємства / О. М. Кияшко // Актуальні проблеми економіки. – 2009.- № 3. – 241.
3. Лищенко О. Г. Управління дебіторською заборгованістю як фактором фінансової стійкості підприємства /О. Г. Лищенко, І. С. Серeda // Держава та регіони. Серія: Економіка і підприємництво. – 2010. - № 3. – С. 245 с.
4. Фінансовий облік.,Л.К.Сук.,П.Л.Сук.,навч.посібник.,Київ "Знання",2010 р.,631 с.
5. Хендриксен Э. Е., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ./ Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість": Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 №237, зі змінами і доповненнями.
7. Москалюк Г.О."Облік та контроль дебіторської заборгованості: існуючі проблеми та шляхи їх вирішення".,[Електронний ресурс] - Режим доступу до ст.: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12736/1/31_167-179_Vis721menegment.pdf
8. Терещенко В.С."Облік дебіторської заборгованості: проблеми та шляхи вирішення".,[Електронний ресурс] - Режим доступу до ст.: http://www.rusnauka.com/17_AND_2010/Economics/68987.doc.htm

УДК 657

Калюга Є.В.,
д.е.н., професор
Прущишена І.В.,
Національний університет біоресурсів і
природокористування України,
м. Київ

ШЛЯХИ ПОКРАЩЕННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

У статті досліджено методику обліку виробничих запасів (надходження, відпуск), зазначено проблеми ведення обліку та запропоновано шляхи його вдосконалення.

Ключові слова: виробничі запаси, облік, транспортно-заготівельні витрати.

In the article the method of inventory accounting (receipts, delivery), indicated accounting problems and the ways to improve it.

Keywords: inventory, accounting, record keeping problems of inventory.

В статье исследовано методику учета производственных запасов (поступление, отпуск), указано проблемы ведения учета и предложены пути его совершенствования.

Ключевые слова: производственные запасы, учет, транспортно-заготовительные расходы.

Необхідною умовою підтримання виробництва продукції на певному рівні є постійна наявність частини оборотних активів у матеріальній формі. Облік таких запасів є надзвичайно важливим, оскільки від його організації залежить розвиток як окремого підприємства, так і економіки в цілому.

Метою статті є узагальнення та подальший розвиток теоретико-методичних підходів стосовно вдосконалення обліку виробничих запасів та підвищення ефективності їх використання.

Вдосконалення обліку виробничих запасів завжди перебували в центрі уваги наукових працівників. Даній тематиці присвятили свої наукові праці такі відомі вчені-економісти, як Бутинець Ф.Ф., Валуєв Б.І., Голов С.Ф., Сопко В.В., Хом'як Р.Л. Проте окремі питання ще й до сьогодні залишаються актуальними та потребують подальшого розгляду і вирішення.

Для здійснення виробничого процесу як основної ланки

діяльності господарського суб'єкта важливою є наявність та використання значної кількості виробничих запасів, які становлять основу готової продукції. Рациональне управління виробничими запасами потребує своєчасного оперативного обліку за їх надходженням і використанням.

Запаси - активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [1].

Як відомо, від організації та ведення обліку виробничих запасів залежить ефективність роботи підприємства. Тому розглянемо шляхи вдосконалення цієї трудомісткої ділянки.

Одним із напрямів удосконалення обліку виробничих запасів є спрощення оформлення операцій, які пов'язані з оприбуткуванням та витратами матеріальних цінностей. Відпуск матеріалів у виробництво, де це доцільно, можна оформляти на підставі встановленого ліміту безпосередньо в картках складського обліку матеріалів, передбачивши в них підпис особи, яка отримує цінності. Також можна на картках складського обліку відображати і внутрішнє переміщення цінностей.

Загалом процес документального оформлення операцій з руху виробничих запасів є досить складним і трудомістким. Дані про запаси формуються за окремими групами рахунків, субрахунків, де зазначають використання цінностей у виробництві за нормами та відхилення від норм.

Дослідження організації обліку виробничих запасів та застосування типових форм первинних документів вказують на ряд недоліків, які з метою врегулювання потребують додаткового вивчення. Зокрема це стосується дублювання записів у бухгалтерських документах та необхідність підвищення їх контрольних функцій. А тому, актуальним залишається питання зменшення трудомісткості складання первинних документів з одночасним забезпеченням наявності вичерпної інформації про здійснювані операції з метою контролю за правильністю їх відображення в обліку [4].

Для вирішення даного питання необхідно, в першу чергу, переглянути склад документів, в яких відбувається повторення інформації, яка не є суттєвою, що прискорить процес документального оформлення. Для цього необхідно додати в Журналі реєстрації графу «прострочені».

Існують певні проблеми пов'язані з надходженням (придбанням) виробничих запасів. Одні з яких це транспортно-заготівельні витрати, статус яких до кінця не зрозумілий, через що є непевність при відображенні їх у бухгалтерському обліку. Зокрема, виникає правомірне питання: відносити ці витрати до складу ТЗВ (тобто включати до собівартості запасів) чи до складу витрат поточного періоду.

Вважаємо, що до складу ТЗВ слід включати витрати на транспортування та вантажно-розвантажувальні роботи, виконані не тільки сторонніми підприємствами, а й власними силами.

Наприклад, до виробничої собівартості транспортних послуг включається вартість пального, запасних частин, використаних на ремонт, зарплата та нарахування на неї водіїв, відрядні витрати водіїв та вантажників підприємства з доставки вантажів від постачальників з інших населених пунктів, амортизація транспортних засобів тощо. Тому саме ці витрати і повинні включатися до ТЗВ.

Ще однією проблемою пов'язаною з обліком ТЗВ є включення цих витрат до первісної вартості кожної одиниці придбаних запасів чи вести облік їх на окремому рахунку. Для цього необхідно внести у план рахунків, наприклад рахунок 29, який мав би назву "Транспортно-заготівельні витрати". На даному рахунку доцільно обліковувати: витрати на транспортування і завантаження матеріалів в транспортні засоби; витрати на збереження матеріалів; витрати на утримання заготівельно-складського апарату; винагороди, сплачені посередницьким організаціям, через які придбані матеріали; витрати на тару та інші.

Також можна ввести такі субрахунки: 291 – ТЗВ у виробничій діяльності; 292 – ТЗВ у торгівельній діяльності.

Таким чином, облік ТЗВ на підприємствах відіграє важливу роль, особливості якого ще не достатньо виявлені і відображені.

На достовірне визначення фінансових результатів діяльності підприємств впливає і порядок оцінки об'єктів обліку. В умовах

інфляції необхідно вибрати такий метод оцінки виробничих запасів, який би відповідав сучасним вимогам. Найбільш поширеними методами оцінки є такі:

- 1) ФІФО - перший вхід, перший вихід;
- 2) середньозваженої вартості.

Застосування методу ФІФО в період постійного росту цін дає найбільш високий рівень чистого доходу. Це відбувається тому, що підприємство прагне збільшити ціни реалізації в умовах зростання поточних цін, не беручи до уваги той факт, що матеріали могли бути куплені до моменту їх підвищення.

Метод середньозваженої вартості враховує всі ціни, за якими купувалися матеріали протягом звітного періоду. У цьому випадку зростання або зниження цін згладжується, але такий розрахунок можна зробити тільки по закінченню місяця, коли будуть оприбутковані всі партії матеріалів, а до кінця місяця середня вартість залишається невизначеною.

Отже, застосування методу ФІФО актуалізує грошову оцінку матеріальних витрат. Оцінка за методом середньої собівартості передбачає рівновагу балансової оцінки та цінового рівня витрат.

Жоден із перерахованих вище методів не є універсальним. При виборі того чи іншого методу потрібно зважати на максимально точне відображення прибутку в конкретній економічній ситуації. Дуже важливо вибрати той метод, за яким можна найточніше провести оцінку запасів залежно від діяльності підприємства. Адже від правильності розрахунку такої оцінки залежить подальша робота підприємства.

Таким чином, узагальнюючи все вищезазначене можна дійти висновку, що впровадження системи управління запасами шляхом удосконалення їх обліку (зокрема обліку ТЗВ), спрощення системи документообігу та правильний вибір методики оцінки, надасть можливість отримувати точну та достовірну інформацію про наявність і рух виробничих запасів, що вплине на поліпшення роботи підприємства, прийняття відповідних управлінських рішень і, як наслідок, отримання прибутку.

Література:

1. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Текст]: [затверджено наказом Міністерства фінансів України № 246 від 2.11.99 р.]

[Електронний ресурс].— Режим доступу: <<http://rada.gov.ua>>

2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Текст]: [затверджено наказом Міністерства фінансів України [від 10.01.2007р. №2] [Електронний ресурс].— Режим доступу: <<http://www.liga.net.>>

3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / За ред. Ф.Ф. Бутиця – Житомир: ЖІТІ, 2010. – 618с.

4. Михалевич С.Г. Первинний облік надходження виробничих запасів та шляхи його вдосконалення // www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_5/99.pdf

5. Полятикіна Л., Степановська Т. Оцінка та класифікація виробничих запасів / Каталог статей, 2011.

6. Романець В. Шляхи удосконалення обліку виробничих запасів / Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2., 2014.(ст 94).

7. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посібн. В.В. Сопко. – К., 2010. – 526 с.

УДК 330.46

Камінський О.Є.,

к.е.н., доцент

ДВНЗ Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана,
м.Київ

ОСНОВНІ НАПРЯМИ ДЕРЖАНОЇ КОНЦЕПЦІЇ РОЗВИТКУ «ХМАРНИХ» ОБЧИСЛЕНЬ В УКРАЇНІ

У статті досліджені основні аспекти розвитку парадигми хмарних обчислень в Україні. Автор визначає основні проблеми традиційного ІТ-середовища України та варіанти їх вирішення за допомогою «хмарних» обчислень .

Ключові слова: «хмарні» обчислення, ІТ-сервіси, концепція розвитку.

This article explores the main aspects of cloud computing paradigm in Ukraine. The author identifies the main problems of the traditional IT environment Ukraine and approaches to solve them by using the "cloud" computing.

Keywords: "cloud" computing, IT-services, concept development.

В статье исследованы основные аспекты развития парадигмы облачных вычислений в Украине. Автор определяет основные проблемы традиционного ИТ-среды Украины и варианты их решения с помощью «облачных» вычислений.

Ключевые слова: «облачные» вычисления, ИТ-сервисы, концепция развития.

Сьогодні домінуючий підхід до використання інформаційних технологій характеризується низьким використанням активів, фрагментованим попитом на ресурси, дублюючими системами, труднощами в управлінні, і великими витратами часу на ведення закупівель. Парадигма «хмарних обчислень» має потенціал, що забезпечує можливість усунення цих недоліків і поліпшення інформаційного забезпечення на всіх рівнях компетенцій діяльності учасників соціально-економічних процесів, що дуже важливо для економіки України. Саме це викликає необхідність розробки державної концепції розвитку парадигми «хмарних» обчислень в Україні.

Державна концепція підтримки розвитку парадигми «хмарних обчислень» потрібна для того, щоб:

- чітко визначити переваги, інновації і компроміси, що стосуються хмарних обчислень;
- представити структуру рішень і конкретні шляхи переходу установ на хмарну модель ІТ-інфраструктури;
- проаналізувати проблему ресурсів для реалізації хмарних обчислень;
- визначити важливість державної підтримки та внутрішнього прагнення організації в успіху впровадження хмарних обчислень.

Як у державному, так і приватному секторі потенціали наявних обчислювальних потужностей в даний час використовуються не повністю. Багато установ не повною мірою використовують наявні об'єми для зберігання даних і задіюють менше 30%-40% потужності своїх серверів. Низький рівень використання в даному випадку не є наслідком поганого управління, а, навпаки – свідчить про наявність в основному простоючих резервних потужностей, необхідних для забезпечення періодичного або несподіваного попиту на виконання ключових функцій.

Американський досвід доводить [1], що за допомогою концепції «хмарних обчислень» для ІТ-послуг можливо понизити витрати, зв'язані з експлуатацією традиційної інфраструктури серверних приміщень і центрів обробки даних, більш ніж на 30%. Так само можна оцінити можливе підвищення ефективності програмних застосувань і підтримки кінцевих користувачів. Резерви, що виникають за рахунок цього, можуть бути використані для збільшення

потужності або бути направлені в дрібніші структурні одиниці, у тому числі, орієнтовані на безпосереднє обслуговування громадян і впровадження новацій, що на практиці апробовують ефективність. Також хмарні обчислення дозволять спростити роботу спеціалізованим ІТ-організаціям, яким більше не треба буде підтримувати складні комплекси різнорідних технологій крупного, географічно розподіленого державного замовника. Основна увага переміститиметься від технологій як таких до основних обов'язків і завдань установ.

Аналіз міжнародного досвіду [1] дозволяє сьогодні говорити про чітку тенденцію до консолідації ІТ-ресурсів компаній і відомств. Саме консолідація здатна істотно зменшити витрати на ІТ. Заощаджені ж засоби можна направити на підвищення якості наявних інформаційних послуг і впровадження нових. Окрім оптимізації витрат на ІТ, консолідація ІТ-ресурсів дозволяє поліпшити керованість підприємств за рахунок актуальнішої і повнішої інформації про їх функціонування.

Саме консолідація здатна істотно зменшити витрати на ІТ. Заощаджені ж засоби можна направити на підвищення якості наявних інформаційних послуг і впровадження нових. При цьому можна виділити два базових типа консолідації — фізичну і логічну. Фізична консолідація має на увазі географічне переміщення серверів на єдиний майданчик (у хмару), а логічна — централізацію управління. Логічна консолідація застосувань приводить до централізації управління критичними для бізнесу та держави системами і додатками. Переваги логічної консолідації очевидні: в першу чергу це вивільнення апаратних ресурсів, які можна використовувати на інших ділянках інформаційної системи. По-друге, простіша і логічніша структура управління ІТ-інфраструктурою робить її гнучкішою і пристосованою для майбутніх змін. Проаналізуємо варіанти вирішення вищезгаданих проблем, можливі при впровадженні «хмарних» технологій (табл. 1).

Аби використовувати переваги «хмарних обчислень», доцільно розглянути прийняття держустановами інноваційної політики переходу до «хмарної» парадигми. Ця політика покликана прискорити розуміння керівниками адміністрацій, міністерств і відомств значення «хмарних обчислень», і реалізується за рахунок пред'явлення установам вимог оцінити можливість використання безпечних «хмарних обчислень» шляхом створення в кожному з них локального

«хмарного» кластера. Відповідно до такої інноваційної програми установам пропонується змінити свої ІТ-портфелі і повною мірою користуватися перевагами «хмарних обчислень» в цілях максимального використання виробничих потужностей і підвищення адаптивності ІТ, а також мінімізації витрат.

Таблиця 1

Основні проблеми традиційного ІТ-середовища України і запропоновані варіанти їх «хмарних» вирішень

Традиційні проблеми ІТ-сервісів	Складові «хмарних» технологій	«Хмарне» вирішення традиційної проблеми
Оперативність доступу до файлів сервісів	Системи управління сховищами даних, у тому числі мультимедіа-сховищами	Дворівнева система сховища файлів, що забезпечує автоматичне переміщення найбільш часто вживаних файлів в «гаряче» сховище на SSD
Збільшення об'єму постійних запам'ятовуючих пристроїв (ПЗП) для зберігання даних	Системи управління сховищами даних, у тому числі мультимедіа-сховищами	Автоматичне (кероване) виділення необхідної кількості ПЗП по запиту оператора через web-інтерфейс
Недоступність або повільна робота сервісу при високому навантаженні	Система алгоритмів автоматичного масштабування ресурсів, система управління віртуальними машинами	Гарантоване автоматичне виділення необхідної кількості ресурсів залежно від навантаження на сервіс
Збої в роботі сервісу на рівні фізичної інфраструктури	Система управління віртуальними машинами, система управління мережевими ресурсами (IP-адреси, домени і ін.), шаблони операційних систем сімейства Linux і Windows	Автоматичний перезапуск сервісу на працездатній частині інфраструктури
Відсутність оперативної інформації про стан всіх обчислювальних ресурсів, задіяних під всі сервіси, або тимчасові витрати на збір необхідної інформації	Система моніторингу ресурсів «хмари»	Динамічне відображення параметричних характеристик стану віртуальних машин і «хмари» в цілому

Продовження табл. 1

Складність підтримки в актуальному стані одночасно всіх систем безпеки розрізнених сервісів	Загальна система безпеки	Єдина система безпеки і актуальність її налаштування для всіх сервісів, що знаходяться в хмарі
Великі тимчасові витрати на ремонт і технічне обслуговування гетерогенного обчислювального устаткування	Програмно-апаратний комплекс в цілому	Досягнення синергетичного ефекту за рахунок проведення єдиної технічної політики при формуванні складу устаткування в «хмарі»
Низькі показники утилізації обчислювальних потужностей	Система моніторингу ресурсів, програмно-апаратний комплекс в цілому	Досягнення синергетичного ефекту за рахунок об'єднання розрізненого устаткування в єдину систему

Таким чином концепція державної підтримки розвитку інноваційної парадигми «хмарних обчислень» на думку автора має складатися з десяти етапів:

1. Визначення переліку необхідних організаціям ІТ-ресурсів і сервісів і відібрати найбільш ефективні для переносу в «хмару».
2. Визначення галузевих вимог до ІТ-середовища і вибрати на основі цього оптимальну модель реалізації «хмари»
3. Визначення відповідності існуючої апаратної і мережевої інфраструктури підприємств та державних установ «хмарним» вимогам, та визначення необхідного доопрацювання
4. Вирішення питання з ліцензуванням окремо взятих програмних додатків, які застосовуються та вимагають ліцензування.
5. Створення державної агенції з розвитку «хмарних» обчислень
6. Надання техніко-економічного обґрунтування доцільності запропонованих «хмарних» впроваджень
7. Проведення необхідних доопрацювань призначених до перенесення у «хмару» ІТ-ресурсів і сервісів
8. Запуск «хмар» і налаштування їх компонентів.
9. Організація підтримки і супровіду «хмарних» впроваджень.
10. Створення і впровадження електронного уряду.

Технології «хмарних обчислень» сприяють інноваціям, оскільки дозволяють організаціям швидко і економічно ефективно досліджувати потенціал нових можливостей оптимізації діяльності на базі ІТ-технологій за рахунок їх гнучкого масштабування практично без обмежень. Важливим є і той факт, що Україна, якраз через недостатній розвиток інформаційного суспільства, обминула етап масового розповсюдження традиційних ІТ-інфраструктур та датацентрів, який виявився непотрібним етапом розвитку світової ІТ-індустрії. Тим самим нам вдалося уникнути таких серйозних проблем інформаційної економіки, як переорієнтація і трансформація надлишкових традиційних обчислювальних потужностей, і ми тепер відразу можемо приступити до освоєння інноваційних «хмарних» технологій.

Література:

1. Глобальний індекс розвитку хмарних технологій за період з 2010 до 2015 р. (Cisco Global Cloud Index, 2010 — 2015).
http://www.cisco.com/en/US/netsol/ns1175/networking_solutions_sub_solution.html

УДК 657

Канцуров О.О.,

к.е.н.

Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана,
м. Київ

**АНАЛІЗ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ ІНСТИТУТУ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

У статті досліджені теоретичні і практичні аспекти виявлення і оцінки транзакційних витрат соціально-економічного інституту бухгалтерського обліку. Виявлені закономірності розподілу транзакційних витрат у цій сфері.

Ключові слова: транзакційні витрати, бухгалтерський облік, соціально-економічний інститут, інституціоналізм.

The article examines the theoretical and practical aspects of identifying and evaluating the transaction costs of social and economic institution accounting. Identified patterns of distribution of transaction costs in this area.

Keywords: transaction costs, accounting, social and economic institution, institutionalism.

В статье исследованы теоретические и практические аспекты выявления и оценки транзакционных издержек социально-экономического института бухгалтерского учета. Выявленные закономерности распределения транзакционных издержек в этой сфере.

Ключевые слова: транзакционные издержки, бухгалтерский учет, социально-экономический институт, институционализм.

Розглядаючи питання транзакційних витрат, слід відзначити різномірність цих витрат, що зумовлено, насамперед, різномірністю транзакцій, які є першопричиною понесення транзакційних витрат, а також масштабами охоплення дослідженнями цього явища, зокрема рівнем господарюючої одиниці, окремого соціально-економічного інституту або інституціональної системи в цілому. В теоретичному аспекті отримання нових знань з питання транзакційних витрат тісно пов'язано і в значній мірі залежить від результатів досліджень суті транзакцій, їх видів, масштабів охоплення суспільних відносин.

Метою статті є аналіз транзакційних витрат, понесення яких зумовлено інституціоналізацією діяльності у сфері бухгалтерського обліку.

Дослідженню природи транзакційних витрат, їх класифікації та обґрунтуванню методології обліку присвячені роботи П.І. Гайдуцького, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, О.М. Петрука, І.Б. Садовської, М.М. Шигун, Ж.М. Юшак та ін. Проте недостатньо висвітленим залишається питання ідентифікації, класифікації та оцінки транзакційних витрат, пов'язаних з певним соціально-економічним інститутом.

Виділення категорії транзакційних витрат стало результатом досліджень Р.Коуза [3,4]. Д.Норт у своїх роботах відзначає, що інститути впливають на економічний процес тим, що впливають на витрати обміну і виробництва. Поряд з технологією виробництва вони визначають транзакційні та трансформаційні (виробничі) витрати, які в сукупності складають загальні витрати виробництва [5, с. 20-21]. Введення в науковий простір категорії «транзакція» пов'язано з дослідженнями Дж. Коммонса, який доводить, що транзакція це не обмін товарами, а відчуження і привласнення прав власності і свобод, прийнятих у суспільстві [8].

На початковому етапі дослідження транзакційних витрат, значною мірою вони асоціювалися з економічною діяльністю суб'єктів

економічних відносин у процесі ринкового обміну. Першопричина понесення трансакційних витрат вбачалась у недоліках ринкового середовища, а саме невизначеності у поведінці учасників обміну, недостатності інформації.

Можна згрупувати підходи до визнання та ідентифікації трансакційних витрат виходячи з мікро- і макроекономічних рівнів. В межах першого підходу до трансакційних витрат відносять витрати на пошук інформації (покупців і продавців), обміну активами і захистом прав. На макроекономічному рівні трансакційні витрати розглядаються як витрати з експлуатації економічної системи [2], або ж витрати, що супроводжують взаємодію економічних агентів на ринку [1]. Розглядаючи природу цих витрат О.Уильямсон звертає увагу, що К. Ерроу визначив трансакційні витрати як «витрати на управління економічною системою». Тому на його думку трансакційні витрати є економічний еквівалент тертя в механічних системах [7, с. 53]. Останнім часом набула широкого визнання така специфічна категорія трансакційних витрат як «ціна підпорядкуванню закону» це витрати, які змушені нести особи, які бажають зайнятися звичайним легальним бізнесом [6, с. 178—189].

З отриманням нових знань за результатами інституціональних досліджень розуміння трансакційних витрат наближалось до суті трансакції. Відповідно, як і стосовно самих трансакцій, сфера імовірного понесення трансакційних витрат не обмежується тільки процесом обміну, а поширюється на суспільні відносини в цілому.

Відповідно першопричиною понесення трансакційних витрат слід визнати не недоліки ринку як сфери забезпечення вільного обміну капіталом, товарами, працею, а унормування суспільного життя, а саме соціально-економічні інститути, а також недосконалість інституціональної системи.

Трансакційні витрати несуть всі суб'єкти економічних відносин, як в легальній, так й нелегальній формах. При цьому принципово важливим для управління трансакційними витратами забезпечити їх розподіл за соціально-економічними інститутами, тільки тоді стане можливим виявити причинно-наслідкові зв'язки та регулювати їх рівень та розподіл.

Продуктом діяльності у сфері бухгалтерського обліку, який має суспільне значення та заінтересованих споживачів є об'єктивна і заданої

якості економічна інформація про результати діяльності суб'єктів господарювання та виконання бюджетів, рух капіталу, створення, розподіл і споживання доданої вартості, тобто певний інформаційний ресурс. Відповідно трансакційні витрати, які можна віднести до інституту бухгалтерського обліку виникають в процесі формування і споживання суб'єктами економічних відносин відповідної економічної інформації.

У загальному вигляді життєвий цикл інформаційного ресурсу можна представити у послідовності таких етапів: створення (формування), оприлюднення (продаж), споживання (використання). Проте з точки зору споживача і виробника уявлення про життєвий цикл інформаційного ресурсу є відмінними.

Життєвий цикл інформаційного ресурсу для його споживача починається з формування потреби в ньому як в чиннику виробництва, або чиннику забезпечення діяльності. Наступний етап – пошук джерел необхідної інформації. У разі його позитивної реалізації виникає потреба у забезпеченні доступу до інформації, придбання, або в інший спосіб отримання права на її використання. Враховуючи специфіку ресурсу обов'язковою умовою використанні інформації є підтвердження її достовірності і відповідності заданим параметрам якості. Це пов'язано з тим, що в сучасних економічних умовах інформація не тільки ресурс, але й засіб конкурентної боротьби. Аналіз достовірності, ризиків та нейтралізація можливих загроз має обов'язково передувати використанню інформації її споживачем.

Для суб'єктів, які створюють інформаційний ресурс його життєвий цикл виміряють від усвідомлення потреби, знаходженні незадоволеного попиту, або від зобов'язань взятих чи нав'язаних, після цього відбувається формування відповідної інформації та її продаж або оприлюднення.

В Україні, як і в переважній більшості країн світу, на законодавчому рівні встановлено обов'язковість ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності для всіх юридичних осіб. Відтак формування фінансової звітності як інформаційного ресурсу є обов'язковим незалежно від наявності, або відсутності попиту на нього.

Бухгалтерський облік у сучасному його вигляді забезпечує певний обсяг економічної інформації для взаємодії суб'єктів

господарювання на ринках (товарних, капіталу й інших), з державою і суспільством. Проте для потреб управління необхідна не тільки інша за обсягом і показниками інформація ніж та, що потрібна для складання фінансової звітності, але й відмінна за якісними характеристиками і методологією узагальнення, що обумовлено індивідуальними запитами цільових користувачів – менеджерів. Ці потреби задовольняє управлінський облік.

Відтак в сучасних умовах ведення бухгалтерського обліку для складання фінансової звітності є умовою провадження господарської діяльності і виходу на ринок, але не обумовлено необхідністю забезпечення процесів виробництва продукції, продажу товарів, надання послуг чи виконання робіт.

Суб'єкт господарювання зобов'язаний нести витрати, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку, складанням і оприлюдненням фінансової звітності для задоволення інформаційних потреб зовнішніх споживачів економічної інформації, відповідно для нього ці трансакційні витрати є поставленими.

Таким чином, трансакційні витрати, пов'язані з інститутом бухгалтерського обліку, виникають на етапі формування фінансової звітності і зумовлені вимогою законодавства до суб'єктів господарювання і бюджетних установ вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітності.

Класифікація понесених витрат споживача інформаційного ресурсу залежить від мети його залучення, якщо він безпосередньо пов'язаний із створенням нового продукту, суми понесені на отримання інформації включають у його вартість і визнаються трансформаційними, якщо інформаційний ресурс використовується у процесі управління, або потрібен для забезпечення діяльності суб'єкта, то витрати на його отримання визнаються трансакційними витратами, які є витратами періоду.

Наприклад, якщо суб'єкт господарювання збирає інформацію про інших суб'єктів господарювання, які є його контрагентами з метою аналізу їх платоспроможності та здатності виконати взяті зобов'язання, то витрати пов'язані з отриманням такої інформації є трансакційними. Проте якщо збір інформації відбувається для формування інформаційного продукту, який реалізується (булетень про стан ринку, фінансовий огляд, тощо), то витрати понесенні на отримання інформації

є трансформаційними і підлягають включенню у собівартість продукції.

Інформаційний ресурс бухгалтерського обліку представлений фінансовою звітністю. Основне її призначення забезпечення процесу прийняття управлінських рішень, тому витрати зовнішніх користувачів понесенні на її отримання, у переважній більшості випадків, визнаються трансакційними.

З давніх часів зовнішні користувачі економічної інформації, мали три основні статті трансакційних витрат, пов'язаних із задоволенням інформаційних потреб.

По-перше, це витрати понесені у зв'язку з пошуком і отриманням доступу до інформації про стан і результати діяльності боржника або контрагента. Така інформація була доступна власнику (управителю) і йому ж належало виключне право розпорядження нею, а відтак надання економічної інформації іншим учасникам економічних відносин залежало від доброї волі її власника. Тому питання доступу до бухгалтерських книг вирішувалось спочатку в договірному порядку, але згодом й на державному рівні.

По-друге, це витрати пов'язані із використанням інформації, зокрема понесенні на оцінювання отриманої економічної інформації, що розкривала стан і результати діяльності боржника або контрагента.

Зовнішній споживач несе трансакційні витрати не тільки на пошук інформації, але й на трансформацію її у зрозумілу і прийнятну для нього систему виміру і форму сприйняття. Це пов'язано не тільки з перерахунком одиниць виміру, або оцінки, але й методологією формування показників. Заходом із зменшення трансакційних витрат за цим напрямом була уніфікація методології бухгалтерського обліку і представлення інформації у формі фінансової звітності. Його реалізація відбувалась поступово шляхом поширення кращої практики, формування наукових шкіл з дослідження бухгалтерського обліку, професійного навчання, а згодом шляхом інституціоналізації цього виду діяльності і встановлення єдиних на певній території правил ведення бухгалтерського обліку і стандартизованої форми представлення фінансової звітності.

По-третє, це витрати понесенні на підтвердження достовірності отриманої інформації. Рівень трансакційних витрат за цією статтею, як в ті далекі час, так й зараз залежить від форми за якою отримується таке підтвердження. Найбільш витратною є форма, яка дожила до наших

часів, це економічна розвідка. Проте найбільш суспільно прийнятною є така форма як аудит.

Якщо розглядати розвиток бухгалтерського обліку, як науки так й практичної діяльності, аж до формування інституту бухгалтерського обліку, то кріз часи простежується тенденція його спрямування на мінімізацію трансакційних витрат зовнішніх користувачів економічної інформації, що зумовило відповідні трансформації в соціально-економічному інституті.

З метою мінімізації власних трансакційних витрат на отримання інформації для оподаткування та оцінки стану і результатів діяльності суб'єктів господарювання активну роль у процесі трансформації системи збирання, обробки і поширення економічної інформації стала відіграє держава.

Таким чином, інститут бухгалтерського обліку виник у відповідь на колективну потребу в економічній інформації заданої якості про результати діяльності суб'єктів господарювання і виконання бюджетів. У трансакційному вимірі його завдання зменшення рівня трансакційних витрат зовнішніх користувачів економічної інформації на її отримання і сприйняття. Це зумовило загальний вектор інституціоналізації бухгалтерського обліку на формування відкритою інформаційної системи з підготовки продукту доступного до споживання широкого кола заінтересованих споживачів.

На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку в Україні зниження рівня трансакційних витрат зовнішніх користувачів фінансової звітності, щодо вільного доступу до інформації про результати діяльності суб'єктів господарювання та виконання бюджетів всіх рівнів забезпечується на інституціональному рівні.

На державному рівні сформована система пошуку і вільного доступу заінтересованих осіб до фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Базовим елементом системи забезпечення доступу до фінансової звітності є Єдиний державний реєстр юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, що формується відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців», в якому містяться відомості щодо юридичної особи, зокрема фінансова звітність про господарську діяльність юридичної особи (крім бюджетних установ) у складі балансу і звіту про річні фінансові

результати. Для забезпечення наповнення цього реєстру всі юридичні особи (крім бюджетних установ) зобов'язані подавати (надсилати рекомендованим листом) державному реєстратору за місцезнаходженням реєстраційної справи не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, зазначені форми фінансової звітності.

Для доступу до фінансової звітності суспільно значимих суб'єктів господарювання сформовано спеціалізований елемент системи, який дозволяє отримати значно більший обсяг інформації ніж у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців. Джерелом інформації є власні веб-сторінки суб'єктів господарювання, органів влади, а також періодичні або неперіодичні видання.

Розмір трансакційних витрат доступу зовнішніх користувачів до фінансової звітності суб'єктів господарювання складається з витрат на доступ до мережі Інтернет, а в окремих випадках щодо підприємств не публічного інтересу з плати за отримання довідки з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців. Відповідно сума трансакційних витрат, понесених зовнішніми користувачами фінансової звітності на пошук і доступу до відповідного інформаційного ресурсу є незначною і майже добігає нульового значення.

Суб'єкти, що складають фінансову звітність також несуть витрати на цьому етапі розмір яких залежить від їх організаційно-правової форми і виду діяльності. Найменші витрати можливі для суб'єктів господарювання, які не зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність, їх виникнення зумовлено обранням такої форми подання державному реєстратору фінансової звітності як пересилання поштою. Суб'єкти господарювання, які зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність, додатково несуть трансакційні витрати, пов'язані із утримання веб-сторінки, а також розміщенням відповідної інформації у друкованих виданнях. Частина трансакційних витрат пов'язаних із пошуком і забезпеченням доступу до фінансової звітності несе держава, що пов'язано із фінансуванням з бюджету експлуатації інформаційних систем органів влади.

Таким чином, в Україні сформована система пошуку і доступу до фінансової звітності суб'єктів господарювання та інформації про виконання бюджетів, яка є загальнодоступною і дозволяє отримати

зовнішнім користувачам мінімально потрібний обсяг економічної інформації необхідної для прийняття управлінських рішень. Основний обсяг трансакційних витрат пов'язаних із функціонуванням цієї системи несуть суб'єкти, що складають фінансову звітність та держава.

Важливим заходом який призвів до формування сучасної інституціональної моделі вжитим з метою мінімізації трансакційних витрат, стало встановлення єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Закріплення методології бухгалтерського обліку в нормативних документах забезпечує не тільки формалізацію правил у відповідності до правової інституціональної моделі, але й загальний доступу до них всіх заінтересованих осіб, а також встановлює загально відомий порядок зміни цих правил.

В наслідок регулювання діяльності у сфері бухгалтерського обліку досягається зменшення рівня трансакційних витрат суб'єкта господарювання на суми щодо пошуку загальної моделі організації бухгалтерського обліку, розробку методологічних засад ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, формування взаємовідносин з іншими заінтересованими суб'єктів економічних відносин стосовно доступу до економічної інформації та в інших аспектах врегульованих формальними правилами, обов'язковими до застосування всіма суб'єктами діяльності у сфері бухгалтерського обліку.

Можна виділити щонайменше дві переваги стандартизованих форм фінансової звітності саме в інтересах її зовнішніх користувачів. По-перше, це використання всіма суб'єктами, які складають фінансову звітність уніфікованих її статей, а по-друге, єдина методологія формування інформації, яка розкривається у відповідних статтях. Відтак у суб'єктів господарювання відсутня можливість маніпулювання інформацією шляхом встановлення незрозумілих широкому колу осіб назв статей фінансової звітності, або зміни методології формування даних за загально прийнятими статтями. Завдяки цьому забезпечується однакове розуміння показників, які розкриваються у фінансовій звітності як особами які її складають, так зовнішніми користувачами, які використовують відповідну інформацію. Відповідно відсутня необхідність понесення трансакційних витрат, пов'язаних з додатковою обробкою інформації для забезпечення її сприйняття користувачами

фінансової звітності за умови, що і особи, які формують фінансову звітність, і особи, які нею користуються, знаходяться в одній юрисдикції, оскільки вони в рівних умовах щодо необхідності виконання встановлених правил.

Уніфікована фінансова звітність це не обов'язково нормативно затверджена таблична форма представлення статей. Вона може бути представлена у формі загального переліку уніфікованих статей фінансової звітності, які мають містити інформацію розкриття якої вимагають встановлені стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. При цьому нормативно закріплюється виключний перелік статей фінансової звітності, їх зв'язок із формами фінансової звітності та загальні підходи до формування звітності. Суб'єкти господарювання самостійно виходячи з особливостей діяльності та порогу суттєвості, закріпленого обліковою політикою, формують фінансову звітність з набору статей. Такий принцип вже реалізований при складанні фінансової звітності у багатьох країнах. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щороку публікую таксономію фінансової звітності за МСФЗ, яка є уніфікованим переліком статей звітності. Фінансова звітність складена на основі таксономії також є стандартизованою, уніфікація при цьому забезпечується не формою представлення, а єдиною методологією формування інформації за статтями фінансової звітності, які мають унікальну назву. За таких умов форма представлення інформації не має значення, більше того вона може змінюватися залежно від уподобань і запитів різних користувачів.

Запроваджений порядок формування фінансової звітності з прийняттям національного П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» поєднує два розглянутих підходи: є стандартизовані форми та є набір статей, які можуть застосовуватися суб'єктами господарювання шляхом доповнення форм відповідним статтями. При цьому встановлено принцип за яким у фінансовій звітності наводяться статті інформація за яким є суттєвою, інші статті, незалежного від того, що вони містяться у затверджених формах, не наводяться.

За умови уніфікації подання і розкриття інформації у фінансовій звітності передумови понесення трансакційних витрат виникають коли користувачем фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання є нерезиденти. Основною причиною є відмінність методології бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в

різних юрисдикціях. Це зумовлено як особливостями становлення бухгалтерського обліку в кожній країні, так й відмінностями інституціональних систем. Відповідно для користувача фінансової звітності, сформованої за відмінними правилами, постає головне завдання – опанувати методологію формування її показників. Уніфікація вимог до економічної інформації, навіть без їх запровадження, сприяє вирішенню цього завдання, проте це не виключає понесення трансакційних витрат, пов'язаних із трансформацією інформації розкритій у фінансовій звітності за одним правилами, у показники фінансової звітності за правилами зрозумілим її заінтересованим користувачам.

Якщо економічна інформація, розкрита у фінансовій звітності складеної за національними правилами, трансформується у прийнятну форму для попередніх оцінок, то це трансакційні витрати споживача інформаційного ресурсу, пов'язані із забезпеченням доступу до нього. Проте якщо таку трансформацію робить суб'єкт господарювання для потреб власника або кредитора, то це трансакційні витрати цього суб'єкта. Але незалежно від суб'єкту понесення такі витрати збільшують загальний обсяг трансакційних витрат як пов'язаних з інститутом бухгалтерського обліку, так і економіки в цілому.

Заходом із зменшення тансакційних витрат, пов'язаних із трансформацією фінансової звітності для потреб її користувачів нерезидентів, є уніфікація правил її складання на наднаціональному рівні, тобто запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності.

Таким чином, правила інституту бухгалтерського обліку, які визначають порядок формування інформаційного ресурсу, представленого у фінансовій звітності, є чинником понесення тансакційних витрат для його споживання в інших інституціональних системах з відмінними правилами формування такого ресурсу. Оптимальним заходом зменшення тарнсакційних витрат є розширення доступу до економічної інформації шляхом запровадження єдиних правил формування інформаційного ресурсу за умови розбудови відкритої економічної системи та необхідності збільшення конкурентних переваг національної економіки.

Державою встановлено обов'язковість аудиторського підтвердження достовірності фінансової звітності значного кола

суб'єктів господарювання, в основному тих, які здійснюють залучення капіталу. Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» проведення аудиту є обов'язковим для підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності: суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету; перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників; емітентів цінних паперів та похідних (деривативів), а також при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів. Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України.

Трансакційні витрати пов'язані із аудиторським підтвердженням фінансової звітності у повному обсязі перекладено на суб'єктів господарювання, які її формують (сукупно 1,3 млрд. грн. у 2013 р.). Понесення користувачами фінансової звітності зазначених трансакційних витрат є можливим, у разі здійснення аудиту за їх ініціативою у випадках передбачених корпоративним законодавством.

На ринку аудиторських послуг працює понад 1800 суб'єктів аудиторської діяльності наслідок цього цей ринок є конкурентним, а ціни на послуги формуються під впливом ринкових чинників. Відповідно для суб'єктів господарювання, звітність яких підлягає підтвердженню, забезпечено ринкову оптимізацію трансакційних витрат, пов'язаних з підтвердженням достовірності фінансової звітності.

З 2004 року за рішенням Аудиторської палати України вітчизняна практика аудиту ґрунтується на міжнародних стандартах, що мінімізує випадки понесення трансакційних витрат, зумовлених відмінностями правил аудиту між різними юрисдикціями.

Таким чином, в державі сформована система обов'язкового аудиту фінансової звітності суспільно значимих суб'єктів господарювання, яка забезпечує зниження трансакційних витрат користувачів такої інформації, оскільки основний обсяг цих витрат перекладено на суб'єктів господарювання, які складають фінансову звітність.

Рівень трансакційних витрат суб'єкта господарювання, пов'язаних з провадженням інституціоналізованої діяльності у сфері бухгалтерського обліку і формування економічної інформації, є значно більшим від рівня трансакційних витрат суб'єктів економічних відносин, пов'язаних із доступом, оцінюванням і підтвердженням достовірності такої інформації. Умовне співвідношення трансакційних витрат, понесення яких зумовлено існуванням інституту бухгалтерського обліку наведено на рис 1.



Рис. 1. Співвідношення тарнсакційних витрат у сфері інституту бухгалтерського обліку

Також суб'єкти господарювання вимушені нести трансакційні витрати пов'язані із необхідністю створення і експлуатації декількох інформаційних систем необхідних для формування економічної інформації для потреб різних користувачів за встановленими ними правилами, які є відмінними від правил бухгалтерського обліку. Проте це трансакційні витрати не можна безпосередньо віднести до інститут бухгалтерського обліку більшою мірою вони зумовлені низьким рівнем компліментарності інститутів, які регулюють соціально-економічну діяльність, пов'язану із формуванням економічної інформації.

Таким чином, трансформації інститут бухгалтерського обліку спрямовані на оптимізацію трансакційних витрат шляхом їх перерозподілу від користувачів фінансової звітності, з метою їх зменшення на макроекономічному рівні національної економіки, в бік суб'єктів, які забезпечують її формування, подання, оприлюднення і підтвердження.

Література:

1. Данько М. Теоретико-методологічний аспект визначення трансакційних витрат // Економічна теорія. - 2007. - №1. - С. 36-46.
2. Ерроу К. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов // THESIS. - Т. 1. - № 2. - С. 53-68.
3. Коуз Р. «Природа фирмы»: влияние. // Теория фирмы / Под ред. В.М. Гальперина. – СПб.: Экономическая школа, 1999. – С. 92 – 111.
4. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Научн. ред. рус. перевода – Р.И. Капелюшников/ – М.: «Дело ЛТД» при участии изд-ва «Catallaxy», 1993. – 192 с.
5. Нортон. Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Пер. с англ. – М.: Начала, 1997.–180 с.
6. Сото Э. де. Иной путь. Невидимая революция в третьем мире: [Пер. с англ. Б. Пинскер]. – М.: Catallaxy, 1995. – 320 с.
7. Уильямсон О. И. Экономические институты капитализма / Оливер И. Уильямсон. – СПб.: Лениздат, 1996. - 703с.
8. Commons J.R. Institutional Economics // American Economic Review. – 1931. – V.21. – №1.

УДК 631.86:631.15

Качанова Л.С.,
к.т.н., доцент
Российский государственный аграрный университет –
МСХА им. К.А. Тимирязева,
г. Москва

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬ ПРОИЗВОДСТВА И ПРИМЕНЕНИЯ КОНЦЕНТРИРОВАННЫХ ОРГАНИЧЕСКИХ УДОБРЕНИЙ

Обоснованы и разработаны рациональные варианты ресурсосберегающих технологии производства высококачественных органических удобрений на основе подстилочного (твердого) и полужидкого навоза КРС, обеспечивающих повышение почвенного плодородия, рентабельности возделывания с.-х. культур и экологическую безопасность. Представлены результаты определения себестоимости полученного твердого и жидкого органического удобрения, определена экономическая эффективность предлагаемых ресурсосберегающих технологий при производстве зерновых колосовых культур. .

Ключевые слова: *полужидкий, подстилочный (твердый) навоз, биологическое земледелие, ресурсосберегающая технология, концентрированные органические удобрения, рентабельность производства, чистый дисконтированный доход, индекс доходности, внутренняя норма доходности, срок окупаемости.*

Rational variants of resource-conserving technologies of production of high-quality organic fertilizers on the basis of solid and semi-liquid manure KRS are developed and explained. These technologies ensure the increase in soil fertility, profitability and ecological security. The results of determining the net present value of the solid and liquid organic fertilizer are given. The economic efficiency of the proposed resource-conserving technologies in cultivating cereal crops is defined.

Key words: *semi-liquid, solid (litter) manure, biological agriculture, resource-conserving technology, concentrated organic fertilizers, profitability of production, net present value, profitability index, internal rate of return, payback period.*

Обґрунтовано та розроблено раціональні варіанти ресурсозберігаючих технологій виробництва високоякісних органічних добрив на основі підстилкового (твердого) і напіврідкого гною ВРХ, що забезпечують підвищення родючості ґрунту, рентабельності обробітку с.-г. культур та екологічну безпеку. Представлені результати визначення собівартості отриманого твердого та рідкого органічного добрива, визначено економічну ефективність пропонуваніх ресурсозберігаючих технологій при виробництві зернових колосових культур.

Ключові слова: напіврідкий, підстилковий (твердий) гній, біологічне землеробство, ресурсозберігаюча технологія, концентровані органічні добрива, рентабельність виробництва, чистий дисконтований дохід, індекс дохідності, внутрішня норма прибутковості, строк окупності.

Традиционное земледелие (предполагает использование минеральные удобрения) по многим показателям уступает органическому (предполагает использование органические удобрения). Минеральные удобрения, несмотря на содержание в них в больших количествах полезных и дефицитных для растений элементов питания, являются искусственно синтезированными продуктами. Длительное использование минеральных удобрений приводит к негативному воздействию не только на количество и качество урожая, но и на окружающую среду, включая почву и природные микроорганизмы, которые питают растения и животный мир, что в конечном итоге негативно сказывается на здоровье людей.

ООН и международные сельскохозяйственные организации все чаще актуализируют вопрос о переходе на биологическое земледелие с использованием органических удобрений, как важный этап восстановления окружающей среды и природных процессов. Органические удобрения являются неотъемлемой частью биологического земледелия — единственного абсолютно безопасного вида сельскохозяйственной деятельности для окружающей среды и человека.

В последние годы в Ростовской области наметились тенденция восстановления промышленного производства КРС в рамках реализации приоритетного проекта «Развитие АПК». Однако, концентрация поголовья приводит к накоплению значительных объемов навоза на ограниченной территории, что с учетом многолетних его накоплений создает опасные очаги загрязнения окружающей среды.

Рассматривая навоз КРС как основной исходный продукт восстановления повышения и выравнивания почвенного плодородия через производства на его основе высококачественных органических удобрений, решаются важнейшие задачи АПК: получение стабильных урожаев выращиваемых с.-х. культур, повышение рентабельности возделывания культур и улучшение экологической обстановки в районе животноводческого предприятия.

Развитие эффективных приемов производства и использования органических удобрений на основе подстилочного (твердого) и полужидкого навоза КРС, а также разработка перспективных ресурсосберегающих технологий для производства и использования новых видов органических удобрений являются важной народнохозяйственной задачей. Несмотря на имеющиеся исследования по данной проблеме в России и за рубежом, до сих пор остаются не решенными и требуют доработки технологии производства высококачественных органических удобрений на основе навоза животноводческих предприятий.

Данная проблема актуальна и для СПК (колхоз) «Колос» Матвеево-Курганского район Ростовской области Российской Федерации – типичного представителя промышленного производства мясомолочной продукции в Ростовской области РФ.

Площадь пашни хозяйства составляет около 5 тыс. га [1]. Общее поголовье фермы составляет 1296 голов. Годовой выход твердого (подстилочного) навоза составляет 8056 тонн, полужидкого навоза составляет 10904 м³.

Анализ системы накопления и переработки твердого и полужидкого навоза КРС показывает, что она не имеет конечного решения: в навозохранилищах отсутствует изоляция от попадания жидкой фракции навоза в грунтовые воды, отсутствуют решения по эффективному обеззараживанию навоза и производства из него высококачественных органических удобрений с почвообразующим эффектом.

Следовательно, существующая в хозяйстве система обработки и хранения производимого навоза не выполняет требуемых функций, не соответствует требованиям охраны окружающей среды и действующих норм технологического проектирования [2].

Целью настоящего исследования является обоснование и разработка рациональных вариантов ресурсосберегающих технологии производства высококачественных органических удобрений на основе подстилочного (твердого) и полужидкого навоза КРС, обеспечивающих повышение почвенного плодородия, рентабельности возделывания с.-х. культур и экологическую безопасность в условиях СПК (колхоз) «Колос».

В качестве критериев для сравнения вариантов технологий

примем минимум эксплуатационных затрат (ЭЗ): ЭЗ→ min; максимум дополнительного дохода при возделывании сельскохозяйственных культур с применением высококачественных органических удобрений (Д): Д→max. Для реализации поставленной цели принят метод сравнительного анализа технико-экономических показателей (ТЭП) вариантов технологий, комплексов машин и оборудования. Результаты анализа ТЭП позволяют принять наиболее рациональные схемы процессов, определить их основные технологические параметры.

На основании вышеизложенного разработана принципиально новая ресурсосберегающая технология переработки навоза в высококачественные концентрированные органические удобрения (КОУ).

Ресурсосберегающая технология предусматривает два варианта переработки навоза в высококачественные органические удобрений. Первый вариант: переработка подстилочного навоза. Второй вариант: переработка полужидкого навоза, где после отделения жидкой фракции, последняя используется в качестве исходного продукта для производства удобрений, а твердая фракция перерабатывается по первому варианту совместно с подстилочным навозом.

Ресурсосберегающая технология предусматривает производство из навоза высококачественных концентрированных органических удобрений методом ускоренного компостирования. Данный метод предусматривает использование как навоза из навозохранилища, так и переработку свежего навоза от животноводческих помещений. Это значительно снизит нагрузку на навозохранилища и улучшит экологию, в первую очередь за счет значительного уменьшения объемов его хранения.

С точки зрения экономической эффективности переработки и дальнейшего использования твердых и жидких КОУ в растениеводстве определяющим является себестоимость полученного удобрения. Калькуляция затрат, включаемых в себестоимость продукции в соответствии с номенклатурой представлена в табл. 1.

Таблица 1

Себестоимость производства высококачественных жидких и твердых органических удобрений

№ п/п	Наименование статей затрат	Сумма, руб.	
		жидкие КОУ	твердые КОУ
1	Заработная плата с начислениями	1760288,40	1396090,80

Продолжение табл. 1

2	Амортизационные отчисления	741304,02	1058409,40
3	Затраты на ремонты и ТО	605493,59	1086543,90
4	Затраты на электроэнергию	104948,70	00,00
5	Затраты на сырье	1635600,00	2014050,00
6	Затраты на ГСМ	1900920,00	800160,00
7	Общепроизводственные расходы	208800,00	165600,00
8	Общехозяйственные расходы	365400,00	289800,00
9	ИТОГО затрат	7322754,70	6810654,10
	Себестоимость единицы продукции, руб./м ³ (руб./т)	671,57	845,41

Для определения экономической эффективности предлагаемых ресурсосберегающих технологий при производстве зерновых колосовых культур, использовали систему натуральных и стоимостных показателей, отражающих процесс производства с двух сторон: с позиции увеличения выхода продукции, снижения издержек и получения максимальной прибыли, т.е. роста экономической эффективности.

Для расчета использовались данные технологических карт по возделыванию сельскохозяйственных культур в условиях рассматриваемых вариантов.

При расчете технологических карт для проектируемой ресурсосберегающей технологии стоимость нового оборудования взята по ценам приобретения на 3 квартал 2013 года (цены новой техники) и снижены дозы внесения минеральных удобрений (в базовой технологии в расчете на один гектар посевов вносилось до 150 килограмм удобрений).

Сокращение дозировки внесения в три раза (до 50 килограммов на гектар) приводит к сокращению затрат на минеральные удобрения в расчете на один гектар. При возделывании озимой пшеницы затраты на минеральные удобрения снизились на 2992 руб./га, ярового ячменя на 807 руб./га, подсолнечника на 1713 руб./га и кукурузы на зерно на 2836 руб./га. Дополнительные затраты составили: стоимость жидких КОУ - 671,57 руб./м³; затраты на внесение жидких КОУ - 332,12 руб./м³; итого - 1003,69 руб./м³; стоимость твердого КОУ - 845,41 руб., затраты на внесение твердого КОУ - 942,61 руб., итого - 1788,02 руб.

Рост урожайности по рассматриваемым культурам и реализация

дополнительной продукции окупает дополнительные затраты и приводит к росту прибыли от реализации в расчете на один гектар (табл. 2).

Таблица 2

**Прибыль от реализации продукции, приходящейся на объекты
 калькулирования затрат**

Культура	Площадь, га	Урожайность, ц/га	Валовый выход продукции, ц	Себестоимость, руб./ц	Цена реализации, руб./ц	Прибыль от реализации продукции, руб.
1	2	3	4	5	6	7
Пшеница озимая	<i>Базовая технология</i>					
	1 142,00	41,70	47 621,40	594,9	800	9 767 108,94
	<i>Проектная технология с внесением жидкого КОУ</i>					
	1 142,00	52,00	59 384,00	416,69	800	22 762 574,98
	<i>Проектная технология с внесением твердого КОУ</i>					
1 142,00	52,00	59 384,00	517,55	800	16 773 282,89	
Ячмень яровой	<i>Базовая технология</i>					
	408	29,50	12 036,00	449,84	700	3 010 930,29
	<i>Проектная технология с внесением жидкого КОУ</i>					
	408	39,00	15 912,00	392,52	700	4 892 606,82
	<i>Проектная технология с внесением твердого КОУ</i>					
408	39,00	15 912,00	419,74	700	4 459 456,49	
Подсолнечник	<i>Базовая технология</i>					
	745	24,60	18 327,00	471,22	1 200,00	13 356 366,12
	<i>Проектная технология с внесением жидкого КОУ</i>					
	745	32,00	23 840,00	402,64	1 200,00	19 009 024,33
	<i>Проектная технология с внесением твердого КОУ</i>					
745	32,00	23 840,00	448,95	1 200,00	17 905 023,25	
Кукуруза на зерно	<i>Базовая технология</i>					
	623	49,70	30 963,10	296,89	750	14 029 765,25
	<i>Проектная технология с внесением жидкого КОУ</i>					
	623	62,00	38 626,00	235,29	750	19 881 139,49
	<i>Проектная технология с внесением твердого КОУ</i>					
623	62,00	38 626,00	252,41	750	19 219 735,92	

При возделывании озимой пшеницы с применением жидкого КОУ: рост прибыли составил 11379,57 руб./га, ярового ячменя - 4611,95 руб./га, подсолнечника 7587,46 руб./га и кукурузы на зерно 9392,25 руб./га, при внесении твердого КОУ: при возделывании озимой пшеницы рост прибыли составил 6135,00 руб./га, ярового

ячменя - 3550,31 руб./га, подсолнечника 6105,58 руб./га и кукурузы на зерно 8330,61 руб./га. Прирост прибыли от реализации продукции растениеводства СПК (колхоз) «Колос» составит, соответственно, 26 381 175,01 и 18 193 327,96 руб.

На рис. 1 - 2 приведены показатели сравнительной эффективности технологий возделывания ярового ячменя и подсолнечника.

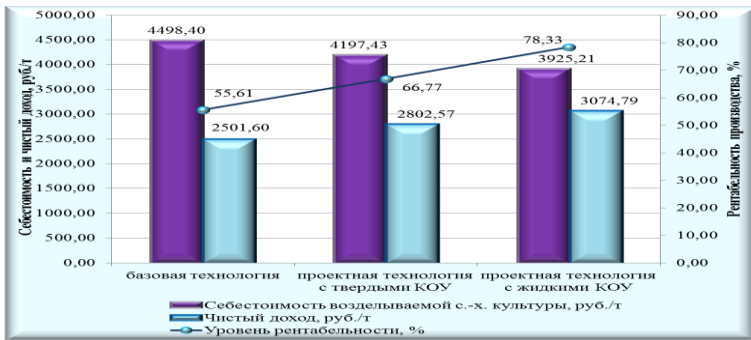


Рис. 1. Показатели эффективности сравниваемых технологий возделывания ярового ячменя

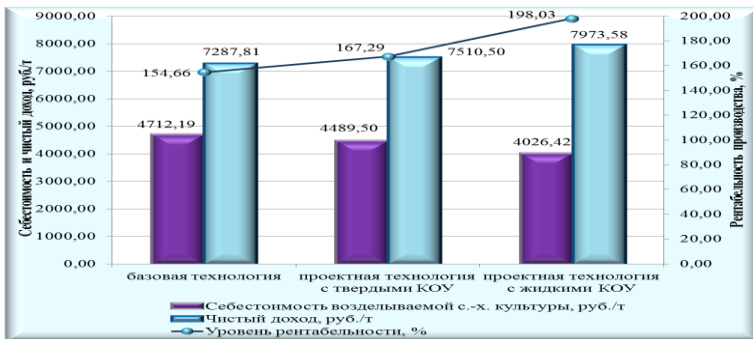


Рис. 2. Показатели эффективности сравниваемых технологий возделывания подсолнечника

Сравнивая анализируемые технологии возделывания необходимо отметить очевидную эффективность проектных технологий с внесением жидких и твердых органических удобрений по сравнению с базовой технологией, применяемой в хозяйстве. Из предлагаемых проектных технологий перспективной является ресурсосберегающая технология с внесением жидкого органического удобрения, что объясняется ее меньшей капиталоемкостью и меньшей себестоимостью производимого жидкого удобрения (671,57 руб./м³) по сравнению с твердым органическим удобрением (845,41 руб./т).

Оценка эффективности капиталовложений представляет собой наиболее ответственный этап в процессе принятия инвестиционного решения по внедрению линии по производству твердого и жидкого КОУ.

От объективности оценки зависят сроки возврата вложенного капитала и темпы развития предприятия. Самыми распространенными показателями оценки эффективности инвестиционных проектов на сегодняшний день являются: чистый дисконтированный доход (ЧДД), индекс доходности (ИД), внутренняя норма доходности (ВНД) и срок окупаемости.

Графический способ расчета срока окупаемости, ЧДД и ВНД при реальном уровне инфляции 8,9%, ставке банковского процента 18%, характерном для ОАО «Росагролизинг», ОАО «Россельхозбанк» и любых коммерческих банков представлен на рис. 3-6.

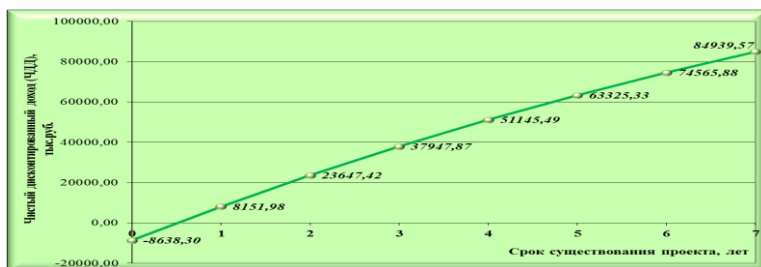


Рис. 3. Графическое определение срока окупаемости проекта разработки и внедрения линии по производству высококачественных твердых КОУ

Определим технико-экономических показателей внедрения технологий производства и применения удобрений и внутреннюю норму доходности (ВНД), представляющую собой ту норму дисконта ($E_{вн}$), при которой величина приведенных эффектов равна приведенным капиталовложениям.

Результаты расчета динамических показателей инвестиционного проекта разработки и внедрения линии по производству высококачественных твердых и жидких органических удобрений представлены в табл. 3.

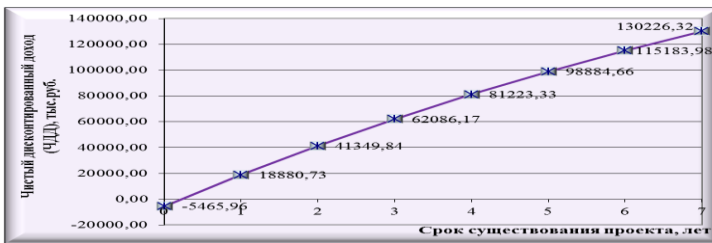


Рис. 4. Графическое определение срока окупаемости проекта разработки и внедрения линии по производству высококачественных жидких КОУ

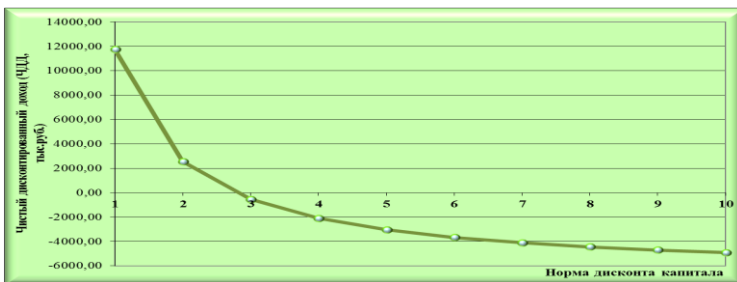


Рис. 5. Зависимость ЧДД от нормы дисконта капитала (графический расчет ВНД) при внедрении линии по производству твердых КОУ

Разработанные и внедренные инновационные технологии переработки твердого (подстильного) навоза КРС (8056 т/год) и жидкого навоза КРС (10904 м³/год) в концентрированные твердые и

жидкие высококачественные органические удобрения методом ускоренного компостирования позволяет значительно поднять рентабельность отрасли растениеводства в СПК (колхозе) «Колос».

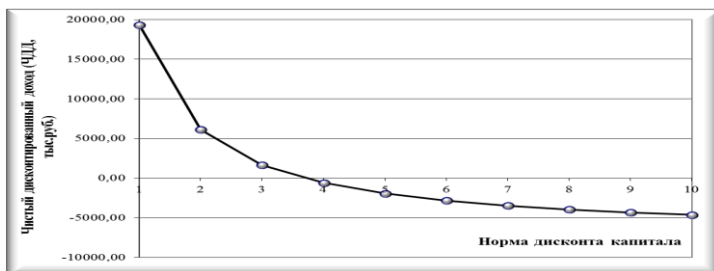


Рис. 6. Зависимость ЧДД от нормы дисконта капитала (графический расчет ВНД) при внедрении линии по производству жидких КОУ

Таблица 3

Динамические показатели экономической эффективности разработки и внедрения линий по производству высококачественных твердых и жидких органических удобрений

Наименование показателей	Значение показателей	
	жидкие КОУ	твердые КОУ
Дополнительные капиталовложения, тыс. руб.	5465,963	8638,30
Срок окупаемости дополнительных капитальных вложений, лет	0,22	0,50
Индекс доходности дополнительных капитальных вложений	23,82	9,83
Внутренняя норма доходности, %	366,99	274,99
Чистый дисконтированный доход, тыс. руб.	130226,3	84939,57

При применении твердых КОУ рентабельность производства ярового ячменя повысится на 11,06% и достигнет 66,67%, подсолнечника – на 12,63% и достигнет 167,29%, озимой пшеницы – на 20,10% и достигнет 54,58% , кукурузы на зерно – на 44,51% и достигнет 197,13%; при внесении жидких КОУ рентабельность производства ярового ячменя повысится на 22,72% и достигнет

78,33%, подсолнечника – на 43,37% и достигнет 198,03%, озимой пшеницы – на 57,51% и достигнет 91,99% , кукурузы на зерно – на 66,13% и достигнет 218,75%.

Основой высокой рентабельности производства зерновых культур с применением твердых и жидких КОУ является активное воздействие находящихся в них центров почвообразования на продукционный слой почвы, что обеспечивает в ней (почве) лабильных форм гумуса.

Мощность разработанной и внедренной линии по производству высококачественных твердых и жидких органических удобрений позволяет производить в год, соответственно 8056 т/год и 10904 м³/год КОУ, что достаточно для обеспечения удобрениями 5000 га пашни. Применение твердого и жидкого КОУ позволяет существенно повысить эффективность использования минеральных удобрений.

Срок окупаемости дополнительных капвложений линии для производства твердых КОУ 0,5 года при индексе доходности дополнительных капвложений 9,83%, и чистом дисконтированном доходе 84939,57 тыс. руб.; для производства жидких КОУ 0,22 года при индексе доходности дополнительных капвложений 23,82%, и чистом дисконтированном доходе 130226,32 тыс. руб.

Проведенное исследование показало, что при относительно высокой культуре земледелия возделывания сельскохозяйственных культур при использовании ресурсосберегающей технологии с внесением твердого и жидкого концентрированного органического удобрения создается возможность повышения рентабельности возделывания культуры за счет повышения урожайности культуры более быстрыми темпами, чем затрат на дополнительные технологические операции с учетом затрат на производства твердых и жидких КОУ.

Литература:

1. Мониторинг эффективного плодородия почв СПК (колхоз) «Колос» Матвеево-Курганского района Ростовской области / О.Г. Назаренко, Н.В. Кайдалова - Рассвет: ФГБОУ ГЦ агрохимической службы «Ростовский», 2012. – 34 с.
2. Отчет о научно-исследовательской работе по договору № 346 от 5 июня 2013 г. «Переработка навоза крупного рогатого скота в высококачественные органические удобрения в СПК (колхоз) «Колос» Матвеево-Курганского района Ростовской области»/ А.М. Бондаренко, Л.С. Качанова и др., – Зерноград: ФГБОУ ВПО АЧГАА, 2013. – 116 с.

УДК 657.1.012.1

Коваленко С.С.,
Полоцкий государственный университет,
г. Новополоцк

РАЗВИТИЕ УЧЕТА ВАЛЮТНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ В КОНТЕКСТЕ ПЕРЕХОДА К МСФО

В статье раскрыта сущность валютных обязательств организации. Автором исследован порядок учета валютных обязательств согласно МСФО и законодательства Республики Беларусь.

Ключевые слова: валютный риск, хеджирование, опцион, фьючерс.

The article reveals the essence of foreign exchange liabilities of the organization. The author investigated the accounting for foreign currency liabilities in accordance with IFRS and the legislation of the Republic of Belarus.

Keywords: foreign exchange risk, hedging, options, futures.

У статті розкрито сутність валютних зобов'язань організації. Автором досліджений порядок обліку валютних зобов'язань згідно МСФЗ та законодавства Республіки Білорусь.

Ключові слова: валютний ризик, хеджування, опціон, ф'ючерс.

Валютные обязательства обусловлены валютными рисками при осуществлении организацией своей деятельности. Под валютным риском понимается возможность денежных потерь в результате колебаний валютных курсов. Необходимость выделения такой группы обязательств в рамках финансовой безопасности организации обусловлена развитием внешнеэкономической деятельности субъектов хозяйствования Республики Беларусь в условиях колебания валютных курсов.

В современных условиях хозяйствования происходит постоянное колебание цен на реализуемую продукцию и товары. Поэтому и потребители, и производители заинтересованы в создании эффективных механизмов, способствующих защите их интересов от неожиданных изменений цен и минимизации неблагоприятных экономических последствий. Для этого создаются производные финансовые инструменты, а операции по снижению рисков получили название хеджирование.

Валютное хеджирование – это заключение срочных сделок на покупку или продажу иностранной валюты во избежание колебания цен. Такие операции совершаются с целью защиты средств от неблагоприятного движения валютных курсов, которая заключается в фиксации текущей стоимости этих средств посредством заключения сделок на биржевом рынке. Так предприниматель осуществляет управление валютными рисками, и можно не бояться изменения курсов валют. Организация получает возможность спокойно планировать свою финансовую деятельность и видит финансовый результат, не опасаясь курсовых колебаний.

Применяются два основных метода страхования валютных рисков:

- ✘ валютные оговорки;
- ✘ форвардные операции. [1]

Валютные оговорки представляют собой специально включаемое в текст контракта условие, в соответствии с которым сумма платежа должна быть пересмотрена в той же пропорции, в которой произойдет изменение курса валюты платежа по отношению к валюте оговорки. Валютная оговорка «равного риска» увеличивает пределы колебания валютных курсов и тем самым период времени, в течение которого партнеры могут без пересмотра условий контракта сотрудничать на взаимовыгодной основе. Валютные оговорки бывают: косвенные, прямые, мультивалютные.

Косвенная валютная оговорка применяется в тех случаях, когда цена товара зафиксирована в одной из наиболее распространенных в международных расчетах валют (доллар США, евро, японская Йена и др.), а платеж предусматривается в другой денежной единице, обычно национальной валюте.

Прямая валютная оговорка применяется, когда валюта цены и валюта платежа совпадают, но величина суммы платежа, обусловленной в контракте, ставится в зависимость от изменения курса валюты расчетов по отношению к другой, более стабильной валюте, так называемой валюте оговорки.

Мультивалютные оговорки – это оговорки, действие которых основано на коррекции суммы платежа пропорционально изменению курса валюты платежа, но не к одной, а к специально подобранному набору валют, курс которых рассчитывается как их средняя величина

по определенной методике.

Сущность форвардных операций по хеджированию валютных рисков заключается в следующем. При представлении коммерческого предложения или при подписании контракта экспортер, зная примерный график поступления платежей по контракту, заключает со своим банком соглашение о переуступке ему будущих поступлений в валюте по заранее определенному (срочному) курсу. Таким образом, экспортер заранее может определить сумму своей выручки в национальной валюте и, исходя из этого, устанавливать цену контракта. Этот срочный курс может быть больше (то есть котироваться с премией), или меньше (то есть котироваться с дисконтом), чем наличный курс валюты на дату совершения такой сделки, и зависит от разницы в процентных ставках на межбанковском рынке по депозитам в соответствующих валютах.

В литературе также выделяют другие виды инструментов хеджирования валютных рисков.

Валютные опционы – инструменты, обеспечивающие их владельцам право исполнения до истечения срока по опциону. Опционы «колл» обеспечивают владельцам право (но не обязательство) купить валюту по цене, указанной в контракте и называемой «цена исполнения опциона». Опционы «пут» обеспечивают своим владельцам право продать валюту по цене, указанной в контракте.

Валютные фьючерсы – срочные сделки на бирже: покупка или продажа определенной валюты по фиксируемому на момент заключения сделки курсу с исполнением через определенный срок. Обязательным условием является гарантийный депозит. Преимуществом фьючерса перед форвардным контрактом является его высокая ликвидность и постоянная котировка на валютной бирже.

Валютный своп – контракт, предполагающий обмен долговыми платежными обязательствами сторон, выраженными в различных иностранных валютах.

На сегодняшний день в Республике Беларусь не разработана методика применения и учета валютных операций в части страхования валютных рисков. Однако в современных условиях хозяйствования в целях обеспечения финансовой безопасности, а также в контексте перехода к Международным стандартам финансовой отчетности

организациям целесообразно использовать валютные операции в своей внешнеэкономической деятельности. Учет хеджирования в международной практике регламентируется МСФО (IAS) 39 Финансовые инструменты: признание и измерение.

Инструменты хеджирования валютных рисков носят краткосрочный характер (сроком менее 12 месяцев) и поэтому для их отражения в бухгалтерском учете Республики Беларусь автор предлагает использовать счет 58 «Краткосрочные финансовые вложения». В соответствии с Типовым планом счетов Республики Беларусь и Инструкции по его применению к счету 58 «Краткосрочные финансовые вложения» открываются следующие субсчета:

✓ 58-1 «Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги»;

✓ 58-2 «Предоставленные краткосрочные займы». [2]

Для отражения инструментов страхования валютных рисков необходимо ввести субсчет к счету 58 «Краткосрочные финансовые вложения»:

58-3 «*Страхование валютных операций*», на котором следует учитывать инструменты хеджирования валютных рисков.

Аналитический учет следует вести по методам страхования валютных рисков и по контрагентам.

Наиболее эффективным инструментом хеджирования валютных рисков в современных условиях хозяйствования является опцион, поскольку он оставляет организации право выбора более выгодного варианта совершения сделки, при этом страхуя организацию от неожиданных колебаний курса валют. Поэтому рассмотрим отражение на счетах бухгалтерского учета валютных обязательств на примере опциона (таблица 1).

Таблица 1

Предлагаемая корреспонденция счетов по учету валютных
обязательств

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
Открыт аккредитивный счет в банке	62	51
Заключен опционный договор с банком на покупку иностранной валюты на определенную дату и по определенному курсу	58-3	76

Продовження табл. 1

Приобретена иностранная валюта по курсу опциона либо по текущему курсу (на усмотрение организации)	57-2	51
Зачислена иностранная валюта на валютный счет организации (предприятия)	52	57-2
Начислено комиссионное вознаграждение банку	91-4	76
Перечислено комиссионное вознаграждение банку с учетом цены опциона	76	62
Отражено исполнение (неисполнение) обязательств по опциону	62	58-3

Литература:

1. Валютный риск. Управление валютными рисками [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.promarkets.info/exchange/valutnyj-risk>. – Дата доступа: 07.12.2011 г.

2. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 50 от 29 июня 2011 г. «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: 10.12.2013 г.

УДК: 657.42:631.11

Коваль О.М.,

Іщенко Я.П.,

к.е.н., доцент

Вінницький національний аграрний університет,

м. Вінниця

ОСНОВНІ ЗАСОБИ ЯК ОБ'ЄКТ УПРАВЛІННЯ

У статті досліджено особливості управління основними засобами. Узагальнено деякі аспекти управління основними засобами в нинішніх умовах. Обґрунтовано необхідність розробки більш детальних інструктивних матеріалів з метою покращення обліку операцій з основними засобами та їх управління.

Ключові слова: управління, ефективність, об'єкт, ефективні управлінські рішення, основні засоби.

The features of management the fixed assets are investigational in the article. Some aspects of management the fixed assets are generalized in present terms. The necessity of development of more detailed instructional materials with the aim of improvement of accounting of operations with fixed assets and their management is substantiated.

opment of more detailed instructional materials is reasonable with the aim of improvement of account of operations with the fixed assets and their management.

Keywords: *management, efficiency, object, effective administrative decisions, fixed assets.*

В статтє исследованы особенности управления основными средствами. Обобщенно некоторые аспекты управления основными средствами в нынешних условиях. Обоснована необходимость разработки более детальных инструктивных материалов с целью улучшения учета операций с основными средствами и их управления.

Ключевые слова: *управление, эффективность, объект, эффективные управленческие решения, основные средства.*

В умовах економічної кризи, в яких сьогодні змушені функціонувати сільськогосподарські підприємства України, особливої уваги набувають проблеми управління основними засобами, які, поруч з землею є найважливішими складовими процесу сільськогосподарського виробництва.

Управління основними засобами підприємства досліджували провідні зарубіжні та вітчизняні вчені-економісти, зокрема: Я. Албул, Л. Бабійчук, Н. Береза, В. Гринь, І. Єпіфанова, С. Кафка, О. Красота, Т. Ландіна, Є. Мних, Л. Нападовська, В. Пантелєєв, О. Петрик, О. Редька, к.е.н., І.Чумова, Т. Шматковська. та інших вчених.

Проте, незважаючи на значну кількість напрацювань з даної проблематики, залишається невирішеним комплекс питань, розв'язання яких носить важливе наукове та прикладне значення.

Більшість публікацій висвітлюють економіко-правові аспекти основних засобів, а облікові проблеми розглядаються через призму фінансового обліку. Трагування основних засобів як об'єкту управління і управлінського обліку в економічній літературі зустрічається вкрай рідко. Досягти ж ефективного розв'язання завдань управління об'єктами основних засобів неможливе без достовірної інформації, а її може забезпечити лише вдало організований обліковий процес, орієнтований на інформаційні потреби менеджменту.

Метою статті є розгляд системи управління основними засобами та місце основних засобів в структурі системи управління сільськогосподарських підприємств України.

На сучасному етапі розвитку сільськогосподарських підприємств України необхідно значно вдосконалювати управління основними засобами, оскільки від ефективного управління ними

залежить розвиток підприємства.

Вивчення теоретичних положень, опублікованих праць вітчизняних і зарубіжних вчених свідчать, що процес управління основними засобами дещо ускладнився, а ряд проблем негативно впливають на процес управління виробництвом, знижуючи ефективність використання основних засобів. На нашу думку до кола таких проблем можна віднести:

- проблема оцінки основних засобів;
- наявність термінологічної неузгодженості в визначенні вартості основних засобів за бухгалтерським обліком та податковим законодавством зумовило необхідність уточнення відповідного понятійного апарату;
- проблема інформаційного забезпечення управління матеріально-технічною базою та ін.

На сьогоднішній день, постійний контроль за ефективним використанням основних засобів має велике значення для управління виробничою діяльністю кожного підприємства. Ефективне управління основними засобами підприємства є досить складною системою.

Важливо зазначити, що стратегія управління основними засобами повинна бути пов'язана із загальною стратегією розвитку підприємства. Головною метою управління основними засобами підприємства є забезпечення максимально ефективного використання при мінімальних витратах на їх утримання та обслуговування.

Механізм управління основними засобами, та його основними елементами, є основою формування системи управління. На рис. 1 схематично представлені напрямки формування такої системи.

Більшість українських сільськогосподарських підприємств мають лише певні елементи системи управління основними засобами. В основному, вони мають вигляд блоків для аналізу застосування основних засобів, а також побудови загальних планів з технічного розвитку. Найбільшу роль в нинішній економічній ситуації повинні були б відігравати практичні аспекти, а саме обґрунтовані з економічної точки зору плани по відновленню основних засобів, розробка стратегій заміни фізично і морально застарілого обладнання та застосування найновіших технологій. Та нажаль, цього не відбувається, а це в свою чергу є однією із головних причин занепаду підприємств, та падіння конкурентоспроможності продукції.



Рис. 1. Напрями формування системи управління основними засобами на сільськогосподарському підприємстві

На успішне управління основними засобами впливають багато чинників, як внутрішнього, так і зовнішнього характеру, але, головними, на нашу думку, є особливості умов виробництва, специфіка господарської діяльності та кінцевий результат, що безпосередньо впливають на ефективність управління основними засобами в цілому. Також, успішність управління основними засобами підприємства можна розглядати з позиції ефективності їхнього використання в господарському обороті. Через те, що основні засоби використовуються тривалий час, вони поступово втрачають свою вартість за рахунок фізичного зносу, а перенесення вартості основних засобів на продукцію, що виготовляється, виконувані роботи, надавані послуги відбувається за рахунок нарахування амортизації. Тобто, управління основними засобами переважно зводиться до того, щоб забезпечити своєчасне підвищення ефективності їхнього використання.

Джерелами інформації для прийняття правильних управлінських рішень є фінансова звітність, яка забезпечує такі вимоги:

1. Дає можливість керівництву підприємства по-новому оцінити досягнуті результати фінансово-господарської діяльності, визначити перспективи їхнього розвитку.

2. Для контрагентів фінансовий звіт – це основне інформаційне джерело, яке підтверджує можливість і економічну доцільність взаємодії з певним підприємством.

3. Є засобом реклами діяльності фірми, оскільки існує правило: перш ніж підписати контракт, необхідно ознайомитися з річним звітом контрагента [1].

Особливу роль у ефективній системі управління основними засобами необхідно відвести бухгалтерській службі підприємства. Адже, саме від якості роботи цієї служби багато в чому залежить і якість усієї системи. Основоположними завданнями бухгалтерської служби в системі управління основними засобами є наступні:

– правильна класифікація об'єктів основних засобів, що купуються (будуються), при введенні їх в експлуатацію, залучення для цих цілей компетентних фахівців технічних служб;

– організація оптимальної облікової політики відносно основних засобів (встановлення оптимальної вартісної межі між основними засобами і малоцінними необоротними матеріальними активами, введення необхідних субрахунків з метою адаптації бухгалтерського і податкового обліку, введення забалансових рахунків для обліку джерел фінансування придбання (будівництва) нових об'єктів основних засобів і т. д.);

– здійснення найбільш вигідної підприємству амортизаційної політики;

– визначення (спільно з економічними службами) терміну корисного використання об'єктів;

– постійне приведення облікової вартості основних засобів у відповідність з ринковою шляхом проведення переоцінок у встановленому порядку;

– ведення роздільного бухгалтерського і податкового обліку основних засобів, відмова від пріоритету податкового обліку відносно бухгалтерського для спрощення облікових робіт [6].

Отже, передумовою прийняття ефективних управлінських

рішень щодо основних засобів є організація облікового забезпечення процесів.

На підставі аналізу управління основними засобами підприємств України, необхідно зазначити, що даний процес досить складним на сьогоднішній день. Проблема полягає в тому, що основні засоби, формуються при створенні підприємства і служать, доволі, тривалий час.

Таким чином, з метою підвищення рівня стратегічного управління основними засобами сільськогосподарських підприємств, особливо в сучасних умовах господарювання, необхідне впровадження нових механізмів управління, заснованих на ефективних сучасних підходах.

Висновки та пропозиції. На підприємствах України система управління основними засобами практично відсутня. На деяких підприємствах існують лише окремі її елементи у вигляді аналізу рівня використання основних виробничих засобів, складання досить загальних планів технічного розвитку, а також підготовки інвестиційних проектів. Тому ефективне управління основними засобами є сьогодні важливою проблемою практично для всіх підприємств нашої держави.

Напрямами подальших досліджень цієї проблеми є:

- виокремлення специфічних функцій управління основними засобами, та у відповідності до визначених функцій обґрунтування завдання управлінського обліку основних засобів для забезпечення їх ефективної експлуатації та своєчасного оновлення;
- обґрунтування організації та методичних підходів до побудови обліку основних засобів;
- визначення місця основних засобів серед об'єктів управління;
- узагальнення місця облікової інформації про основні засоби в системі управління.

Література:

1. Буряк П.Ю. Формування і надання інформації про фінансові ресурси підприємства / П.Ю.Буряк // Фінанси України.-2006.-№ 10.- С.123-128.
2. Микитюк Н.Я. Обліково-аналітична інформація в системі управління / Н.Я. Микитюк // [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.nbu.gov.ua
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” // [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf

4. Податковий кодекс України : офіц. текст : за станом на 13.11.2013 р. [Електронний ресурс] : Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

5. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 : Мінфін України; Наказ, Положення від 27.04.2000 № 92. : за станом на 09.08.2013 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

6. Шамота Г. Проблемні аспекти ефективного управління основними засобами підприємства в сучасних умовах / Галина Шамота, Аліна Матюшенко // [Електронний ресурс]. —

Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2011_11_15_16_kampodilsk/section_6_2011_11_15_16/p_roblemni_aspekti_efektivnogo_upravlinnja_osnovnimi_zasobami_pidpriemstva_v_suchasni_kh_umovakh/8-1-0-236

УДК 657

Коритник Л.П.,

к.е.н.

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»,

м. Київ

ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті досліджено основні аспекти внутрішнього контролю на підприємствах та визначено основні напрями його вдосконалення.

Ключові слова: внутрішній контроль, організація внутрішнього контролю, контролінг, моніторинг.

The article examines the basic aspects of internal control are investigational on enterprises and basic directions of his perfection are certain.

Keywords: internal control, organization of internal control, контролінг, monitoring.

В статье исследованы основные аспекты внутреннего контроля на предприятиях и определены основные направления его совершенствования.

Ключевые слова: внутренний контроль, организация внутреннего контроля, контролинг, мониторинг.

Ринкові умови діяльності суб'єктів господарювання зумовлюють появу нових форм власності та організаційно-правових форм бізнесу в яких найважливішим елементом системи управління стає організація і

здійснення внутрішнього контролю. В сучасних умовах внутрішній контроль набуває дедалі більшого значення, адже виступає засобом поліпшення показників діяльності підприємств і організацій, їх подальшого розвитку та удосконалення.

Основна проблема забезпечення ефективності внутрішнього контролю полягає в тому, що на підприємствах не рідко не має чіткого порядку правильної організації контролю, що створює ряд проблем. Основні причини цього наступні: відсутність працівників відповідної кваліфікації, методик, систем показників оцінки тощо.

Дослідження окремих аспектів і проблем внутрішнього контролю проводили такі вітчизняні і закордонні вчені, як: Белобжецький І.А., Білуха М.Т., Бурцев В.В., Бутинець Ф.Ф., Ірвін Д., Калюга Є.В., Корінько М.Д., Кужельний М.В., Маренков М.Л., Мельник М.В., Пантелеєв В.П., Поукок М.А., Родіонова В.М., Рубан Н.І., Сопко В.В., Сотнікова Л.В., Стефанюк І.Б., Тейлор А.Х., Хан Д., Шевчук В.О. та ін.

Внутрішній контроль визначають як систематичну діяльність працівників підприємства або його власника, спрямовану на виявлення відхилень фактичного стану суб'єкта господарювання від його заданих параметрів, усунення і попередження їх появи у майбутньому [1, с. 73]. Таким чином, внутрішній контроль передбачає здійснення керівником (власником) підприємства контрольних функцій, крім того, визначає необхідність в отриманні незалежної оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства згідно основної мети та поставлених завдань.

До завдань внутрішнього контролю належать [1, с. 74]:

- надання інформації про існуючі господарські процеси;
- надання допомоги в прийнятті найефективніших рішень;
- оцінка правильності прийнятих управлінських рішень;
- своєчасне виявлення та усунення негативних умов і факторів, які заважають ефективній діяльності підприємства;
- коригування діяльності суб'єкта господарювання та його структурних підрозділів.

Питання раціональної організації внутрішнього контролю надзвичайно важливе, особливо, коли керівник (власник) підприємства не приймає безпосередню участь в процесах управління, а користується результатами праці найманого управлінського

персоналу. За таких обставин захист інтересів власника можливий лише за умови раціональної організації бухгалтерського обліку та створення незалежної і підпорядкованої безпосередньо власнику служби внутрішньогосподарського контролю [2, с. 56].

Удосконалення організації внутрішнього контролю підприємств необхідно здійснювати в наступних напрямках:

- 1) розробка підприємствами положень та стандартів внутрішнього контролю;
- 2) організація внутрішнього контролю з урахуванням потреб управлінського персоналу;
- 3) надання суб'єктам внутрішнього контролю нового посадового статусу – контролер-аналітик;
- 4) організація процесу попереднього контролю на основі інформаційної інтеграції підсистем управління – планування, обліку, аналізу, контролю, з використанням автоматизованих інформаційних систем і технологій;
- 5) сприяння поширенню нових форм контролю – контролю ефективності використання фінансових ресурсів.

Вважаємо, що в ринкових умовах господарювання одним з найбільш важливих напрямів зростання ефективності роботи підприємства є вдосконалення внутрішньогосподарського контролю та системи управління за допомогою створення служби контролінгу.

Система контролінгу є синтезом елементів обліку, аналізу, контролю та планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні управління.

На практиці підприємств зустрічаються три основні варіанти організації служби контролінгу [3, с. 39]:

- поєднання контролінгу з іншим відділом, наприклад «фінанси і контролінг» або «планування і контролінг»;
- служба контролінгу безпосередньо підпорядковується керівнику підприємства і є особливою ієрархією;
- служба контролінгу є самостійним відділом у лінійній функції управління.

Оскільки інформація, яку готує служба контролінгу, адресована до директора з економіки, фінансового директора, комерційного директора і генерального директора, вважаємо за доцільне підпорядковувати службу контролінгу безпосередньо керівнику

підприємства. Крім того, служба контролінгу знаходиться в деякій мірі в привілейованому положенні, оскільки наказами керівників більшості підприємств решта служб зобов'язані надавати службі контролінгу всю необхідну інформацію.

Контролінг служить підсистемою одного з блоків інформаційної системи управління, що обслуговує процес прийняття управлінських рішень. Одним з основних завдань служби контролінгу на підприємстві є здійснення моніторингу процесів, що протікають на підприємстві.

Моніторинг походить від латинського слова «monitor», що означає безперервне спостереження за економічними об'єктами, аналіз їхньої діяльності, відстеження процесів у режимі реального часу, зіставлення оперативних звітів про результати роботи підприємства за найбільш короткий проміжок часу (день, тиждень, місяць), порівняння цільових результатів з фактично досягнутими [150, с.340].

Ключовими поняттями у визначенні мети контролінгу є тенденції і закономірності економіки підприємства, його техніко-економічного та фінансового стану, діагностика якого можлива лише за умови забезпечення процесу управління достовірною інформацією про об'єкти для прийняття ефективних управлінських рішень [4, с. 74].

Можливі форми організації внутрішнього контролю для проведення моніторингу на підприємстві зображено на рис. 1.

Таким чином, здійснення на підприємстві моніторингу являється надзвичайно важливим аспектом удосконалення внутрішньогосподарського контролю, за рахунок:

- здійсненні моніторингу (зборі, систематизації та аналізі інформації);
- документальному відображенні результатів моніторингу;
- оцінці результативності здійсненого моніторингу;
- підготовці варіантів рішень для прийняття управлінських рішень за результатами моніторингу.

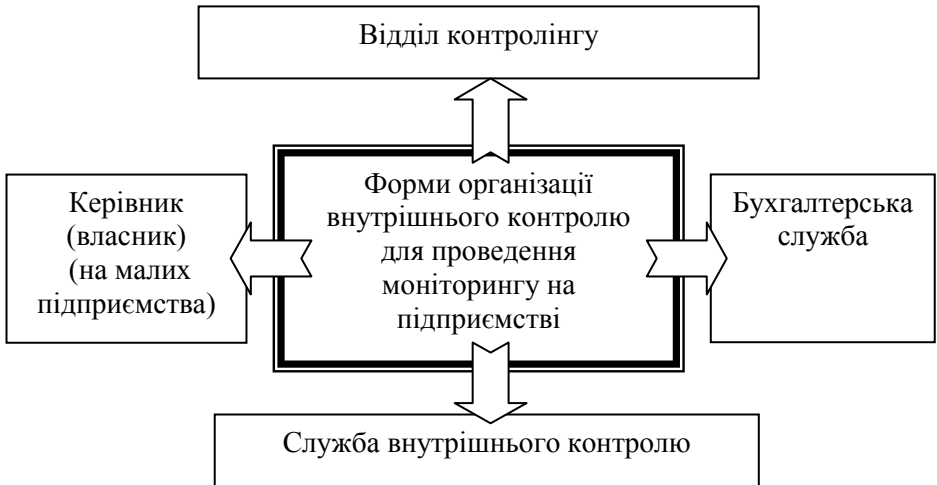


Рис. 1. Форми організації внутрішнього контролю для проведення моніторингу на підприємстві

Формування нової стратегії внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах із застосуванням системи контролінгу стане запорукою їх ефективної діяльності та покращення стану усього сектору національної економіки України в цілому.

Література:

1. Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія. Вид. 2-е, доп. і перероб. Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”. – Житомир: ЖПІ, 2000.
2. Бухгалтерський облік для економістів та правознавців: Навчальний посібник / За заг.ред. Ю.А. Кузьмінського. – К.: КНЕУ, 2007.
3. Стадник В.В., Йохна М.А. Менеджмент: Посібник. – К.: Академвидав, 2003.
4. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: Навчальний посібник / ред. Ф. Ф. Бутинець. - Житомир : Житомир. держ. технол. ун-т, 2004.

УДК 657:005.935

Кубік В.Д.,
ст. викладач,
Одеський національний економічний університет,
м. Одеса

РОЛЬ І ЗНАЧЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ

У статті досліджені основні аспекти системи контролінгу та його місце в системі організації і функціонування управління підприємствами.

Ключові слова: контролінг, управлінський облік, облікова політика, управлінська практика.

This article explores the major aspects of controlling and its place in the organization and operation management of enterprises.

Keywords: controlling, management accounting, accounting policies, management practices.

В статье исследованы основные аспекты системы контроллинга и его место в системе организации и функционирования управления предприятиями.

Ключевые слова: контроллинг, управленческий учет, учетная политика, управленческая практика.

Розвиток ринкових відносин в Україні виявило нестабільність внутрішніх факторів середовища, недостатню інформативність даних, формованих в рамках традиційної системи обліку, державної статистики, а також низький рівень взаємодії, узгодженості і координації у діяльності різних організацій та їх структурних підрозділів. Необхідність впровадження контролінгу на українських підприємствах, також, обумовлена їх кризовим станом і відсутністю належної системи обліку, адекватного і стабільного зовнішнього середовища.

Звичайно, впровадження системи контролінгу вимагає зовсім нового для вітчизняних підприємств підходу до управління. необхідно перетворення організаційної та управлінської структури, наявність кваліфікованих кадрів і модернізований підхід керуючого до процесу прийняття рішень.

В умовах конкурентних ринків для прийняття управлінських рішень недостатньо даних бухгалтерського обліку, які зі значним

запізненням відображають вже факти фінансово-господарської діяльності і не забезпечують єдину систему інформації, на основі якої можливі розробка, застосування та використання рішень, отриманих на основі економічного аналізу, моніторингу, інформаційного забезпечення, планування, контролю та прогнозування. Інтеграційні процеси, що призводять до створення великих корпоративних об'єднань, в свою чергу, ускладнюють умови функціонування господарюючих суб'єктів і обґрунтовують необхідність впровадження нових інструментів, що сприяють оптимізації ділової стратегії та політики управління. В якості такого інструменту може виступати комплексна і мобільна система, що забезпечує методичне та інформаційно-аналітичне супроводження в галузі управління фінансової діяльності організації - контролінг.

Історично склалися дві моделі контролінгу: прагматична «американська» і академічна «німецька», що знайшли відображення в роботах таких зарубіжних авторів, як Р. Манн, Е. Майер, Х. Фольмут, Д. Герман, Д. Хан, Н. Г. Данілочкіна, С. Г. Фалько, В. М. Носова, А. М. Кармінський, Н. І. Оленева, А. С. Аніщенко та інших. Серед українських авторів, що займаються проблемами контролінгу можна виділити роботи Палія В.Ф., Пушкаря М.С., Чумаченко М.Г. та інш.

Зростаюча складність і динамічність економічного середовища, рівень конкуренції на ринку товарів, робіт і послуг вимагає від менеджерів створення ефективного механізму функціонування підприємств та організацій. Успіх діяльності в чималому ступені залежить від застосування сучасних підходів та методів аналізу, якості планування та контролю фінансової діяльності, а також оптимальних організаційних структур та інноваційних інформаційних систем. Для вирішення поставлених завдань необхідна постійна наукова робота з розробки та вдосконалення теоретичного інструментарію, методів створення в організації відповідних служб підтримки управлінської діяльності в галузі фінансів, що володіють знаннями, кваліфікацією і повноваженнями, здатних визначати потенційні можливості і обмеження цих інструментів.

В даний час найбільш вивченими аспектами контролінгу є теоретичні передумови формування та тенденції його розвитку, в тому числі в ринкових макроекономічних умовах, а також використання інструментів контролінгу в системі управління організацією: чинники,

в тому числі життєвий цикл розвитку, що впливають на побудову системи контролінгу на підприємстві У вітчизняній практиці контролінг є науковим напрямом, що тільки зароджується, тому досвід застосування контролінгу на сучасних підприємствах є вельми обмеженим.

На нашу думку, причин цього може бути декілька. З одного боку, нова концепція контролінгу сприймається з великою часткою інерції через недолік кваліфікованих кадрів, інформацію про впровадження і функції контролінгу, а з іншого – в економічній практиці діяльності вітчизняних підприємств в недостатній мірі підготовлений ґрунт для освоєння і впровадження методів контролінгу.

Якщо говорити про визначення контролінгу як економічної категорії, то тут існує великий розкид думок у фахівців, обумовлений історичними аспектами зародження і розвитку даного напрямку наукового знання.

Навести різне формулювання поняття контролінгу в даній статті важливо тому, що в ньому сконцентрована суть кожного варіанта бачення концепцій контролінгу:

- «контролінг – це управління майбутнім для забезпечення тривалого функціонування підприємства і його структурних одиниць» [3, с.13];

- «контролінг – це функціонально відособлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції в менеджменті для ухвалення оперативних і стратегічних управлінських рішень» [5, с.11];

- контролінг «орієнтований, перш за все, на підтримку процесів ухвалення рішень» [2, с.8];

- «... концепція системного менеджменту, управління організацією або окремим функціональним процесом» [4, с.210].

- «під контролінгом розуміють концепцію ефективного управління фірмою... система контролінгу інтегрує облік, планування, маркетинг в єдину самокеровану систему» [7, с.7].

Контролінг в останні роки все частіше привертає увагу українських вчених і практиків. Однак, до теперішнього часу не існує загально визнаного визначення категорії «контролінг». Одні вважають, що контролінг - це внутрішній контроль, інші, що контролінг аналог

аудиту. Контролінг порівнюють і з системою програмно-цільового планування. Найчастіше контролінг ототожнюють частково або повністю з управлінським обліком. Деякі розмежовують дві складові контролінгу: контролінг як філософія і контролінг як інструмент. На думку одних, контролінг - філософія і образ мислення керівників, орієнтованих на ефективне використання фінансових ресурсів і розвиток організації в довгостроковій перспективі. Інші, загальне розуміння контролінгу зводять до концепції економічного управління організацією, спрямованого на виявлення всіх можливостей і ризиків, пов'язаних з отриманням прибутку. Відомо також кілька визначень контролінгу: від ототожнення понять «контролінгу як європейського варіанта управлінського обліку» до визнання «контролінгу філософією менеджменту».

Різноманіття визначень і поглядів свідчить про те, що категорія «контролінг» є недостатньо вивченим поняттям і напрямком, що інтенсивно розвивається в області теорії і практики управління.

Ні з одним з наведених вище визначень контролінгу не можна повною мірою погодитися. В системі контролінгу є місце і управлінському обліку, і контролю, і аудиту і програмно-цільового плануванню, і це ще далеко не всі базові принципи, інструменти та методи контролінгу. Контролінг є основним постачальником інформації для управління діяльністю організації. Немає такої області в управлінні діяльністю організації, яка не була б пов'язана з контролінгом. Узагальнюючи, можна сказати, що контролінг стає однією з основних категорій фінансового менеджменту.

Контролінг - це наслідок теорій обліку та інформаційних систем, без яких він не може існувати. Еволюція обліку поряд з появою інформаційних систем сформували базу, що дозволяє не просто передбачити характеристики існуючої комплексної системи управління діяльністю економічного суб'єкта, а й змінювати її на практиці. Ні теорія обліку, ні теорія інформаційних систем не дають відповіді на питання про закономірності змін управлінських систем. Це область і функція контролінгу.

Залежно від виду розв'язуваних завдань сучасна організація може бути розглянута з різних точок зору, наприклад: як система руху грошових потоків; як система фінансових відносин та інш. Природно, кожна точка зору народжує свій спосіб обліку і управління.

Контролінг - це набір методик, спрямованих на вдосконалення облікової політики і управлінської практики організації. З його допомогою можуть бути вирішені наступні традиційні проблеми обліку та управління: платіжна дисципліна; зниження дебіторської заборгованості; управління витратами; визначення дохідності структурних підрозділів та видів економічної діяльності; забезпеченість оборотними засобами; ефективність фінансових вкладень і позикових коштів; оптимізація податків. Контролінг вже не асоціюють ні з контролем, як таким, що не вірно спочатку, і може бути пояснено лише близькістю звучання цих понять, ні з системою управлінського обліку, ні з системою інформаційного забезпечення.

Контролінг - це «система управління» фінансами організації в цілому. Контроль - це процес визначення, оцінки та інформування про відхилення фактичних значень від планових (прогнозних) або їх збіги. Планування дає інформацію про передбачувані значення. Облік представляє інформацією про фактичні показники. Контрольна інформація визначає актуальні заходи управління, нові інструменти і методи планування та обліку. Всі ці функції підпорядковані цілям організації, перебувають у нерозривному взаємозв'язку і єдності, їх реалізацію в комплексі дозволяє вирішити система контролінгу. Контролінг включає в себе стратегічне планування інвестицій, прибутку, фінансове планування, прийняття рішень, внутрішню систему обліку та контролю, звіти про реалізацію прийнятих рішень.

Застосування контролінгу найефективніше в розгалужених фінансово-промислових групах, а також в організаціях застосовують консолідовану податкову звітність.

Особливе значення має вирішення питання про впровадження контролінгу в управлінську діяльність малих підприємств, які практично не мають підтримки держави і помилки в області фінансового менеджменту можуть обернутися для них банкрутством. Малі підприємства прагнуть мати досить просту систему обліку, тому система планування не повинна бути надмірно складною і витратною. Допомога малим підприємствам у вирішенні їхніх економічних проблем здатна надати система «фінансовий облік - контролінг», яка з успіхом застосовується на аналогічних підприємствах у Німеччині та США.

В даний час склалися певні умови для впровадження в практику

фінансового обліку підприємств інструментів контролінгу, тому що більшість організацій має: ефективних власників, зацікавлених у підвищенні прибутковості та їх інвестиційної привабливості; бюджетування, яке забезпечує виконання фінансового бюджету і контроль фінансових потоків в короткостроковій перспективі може створити ілюзію ефективності діяльності: проблема не в забезпеченні жорсткої фінансової дисципліни, яка, безумовно, необхідна, а в тому, щоб бюджет був правильно сформований і своєчасно скоректований, був гнучким; наближення українських стандартів бухгалтерського та податкового обліку до міжнародних, виводять внутрішній, управлінський облік зі сфери жорстких законодавчих обмежень: управління собівартістю все більшою мірою стає внутрішньою справою самих організацій; бухгалтерський, податковий та управлінський облік, що становлять основу фінансових відносин, стають більш самостійними і менш залежними один від одного, що створює умови для їх вдосконалення; менеджмент українських компаній інтенсивно поповнюється новими молодими кадрами, які отримали хорошу бізнес-освіту, готовими до прийняття нових ідей і застосуванню сучасних технологій фінансового менеджменту.

Все це робить контролінг доступним і ефективним інструментом формування оптимальних фінансових відносин організацій.

Таким чином, основна ідея концепції контролінгу полягає в підвищенні ефективності оперативного і стратегічного управління підприємством. Оперативний контролінг при цьому забезпечує прибутковість і ліквідність підприємства при зіставленні виручки від реалізації і витрат. Стратегічний контролінг забезпечує життєздатність підприємства, проведення антикризової політики, підтримку потенціалу успіху.

Підсистема контролінгу покликана забезпечувати ефективність схвалюваних управлінських рішень і сприяти оптимізації ділової стратегії і політики системи, що управляє.

Література:

1. Буреніна Н. Б. Концепція контролінгу в умовах глобалізації економічних процесів // Механізм регулювання економіки, 2008, № 3, Т. 1 - Режим доступу: <http://www.essuir.sumdu.edu.ua>
2. Климов С. М. Контроллинг: вопросы теории и практики: учеб. пособие / С. М. Климов, А. Н. Костевят. - СПб. : Знание: ИВЭСЭП, 2005 – 64 с.
3. Манн Р. Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью /

Р. Манн, Э. Майер ; [пер. с нем. Ю. Г. Жукова]. - М.: Финансы и статистика, 2004.- 305с.

4. Маркетинг / Анн Х., Багиев Г.Л., Тарасевич В.М.; под общ. ред. Г.Л. Багиева. - СПб. : Питер, 2007. – 736 с.

5. Попова Л. В. Контроллинг, учеб. пособие / Попова Л.В., Исакова Р.Е., Головина Т. А. - М. : Дело и сервис, 2003.- 188 с.

6. Стефанюк И.Б. Понятие, сущность и причины возникновения контроллинга // Финансы Украины. - 2005. - №2. - С. 146-154.

7. Уткин Э.А. Контроллинг: российская практика / Э.А. Уткин, И.В. Мартынюк. - М. : Финансы и статистика, 1999. – 318 с.

УДК 657.1:336.226.332

Кузик Н.П.,
к.е.н., доцент,
Боярова О.А.,
к.е.н., доцент,
Антонова М.В.,
Національний університет біоресурсів і
природокористування України,
м. Київ

**ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ
ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ЗІ
СПЕЦІАЛЬНИМ РЕЖИМОМ ОПОДАТКУВАННЯ**

У статті досліджені особливості процесу аудиту розрахунків з податку на додатну вартість сільськогосподарських підприємств в умовах пільгового оподаткування.

Ключові слова: аудит, податок на додану вартість, спеціальний режим оподаткування, сільськогосподарське підприємство, штрафні санкції.

The article examines the main aspects of the the audit value added tax in the agricultural enterprises under the special regime.

Keywords: audit, value-added tax, special tax treatment, agricultural business, penalties.

В статті досліджені основні аспекти аудиту розрахунків по налогу на добавленную стоимость в сельскохозяйственных предприятиях по специальному режиму налогообложения.

Ключевые слова: аудит, налог на добавленную стоимость, специальный

режим налогообложения, сельскохозяйственное предприятие, штрафные санкции.

Пільгове оподаткування є одним із найдієвіших інструментів державної підтримки аграрного сектора. За його належного функціонування забезпечуються необхідні умови для розвитку сільськогосподарських підприємств на високому рівні. Час від часу механізми пільгового оподаткування ставляться під сумнів та переглядаються з огляду на дефіцит державного бюджету, однак функціонування протягом тривалого періоду режиму акумулювання податку на додану вартість (надалі – ПДВ) та розвиток великих сільськогосподарських підприємств за рахунок надання податкових пільг все ж підтверджують ефективність такого податкового регулювання. Відповідно, перевірка розрахунків з ПДВ сільськогосподарських підприємств є ключовими завданнями аудиту розрахунків за податками і платежами. Актуальність цих питань щоразу підвищується після чергових змін податкового законодавства та намірів законотворців щодо скасування спецрежиму для аграріїв.

В економічній літературі питання обліку та аудиту розрахунків з ПДВ висвітлені як у теоретичному, так і в практичному аспектах. Вагомий внесок у розробку теоретичних положень та методологічних підходів до проблеми обліку і аудиту розрахунків сільськогосподарських підприємств зробили провідні вчені-економісти В.Л. Андрущенко, М.Д. Білик, М.Т. Білуха, Н.І. Верхоглядова, М.Я. Дем'яненко, Н.І. Дорош, В.М. Жук, А.Г. Загородній, М.М. Коцупатрій, Н.Л. Правдюк, О.В. Сторожук, Н.М. Ткаченко та інші. Однак питання методики аудиту розрахунків з ПДВ в умовах застосування спеціального режиму у сільськогосподарській діяльності все ж потребують подальшого вивчення.

Метою статті є дослідження теоретичних положень і розробка рекомендацій щодо удосконалення організаційних та методичних засад аудиту розрахунків з ПДВ для сільськогосподарських підприємств зі спеціальним режимом оподаткування.

Спеціальний режим оподаткування встановлює окремий порядок обліку таких операцій і порядок використання сум ПДВ, що нараховуються суб'єктом спеціального режиму оподаткування під час здійснення таким операцій з постачання сільськогосподарської продукції, послуг власного виробництва. Сільськогосподарські

підприємства, зареєстровані суб'єктами спеціального режиму з ПДВ, не сплачують до бюджету суми податкового зобов'язання з ПДВ, а акумулюють їх на спеціально відкритих рахунках для подальшого відшкодування сум ПДВ, сплачених постачальникам (нарахованих) на вартість виробничих факторів або з іншою виробничою метою [1].

Тому, перш за все, перед тим, як розпочати перевірку, аудитор необхідно чітко визначитись із джерелами інформації. На наш погляд, слід розрізняти джерела нормативно-правового характеру (Закони, Податковий кодекс України, постанови, інструкції, положення тощо) та безпосередні джерела отримання аудиторських доказів. До останніх належать наказ про облікову політику в частині розрахунків за податками і платежами), первинні документи (товарно-транспортні накладні, податкові накладні, бухгалтерські довідки, платіжні доручення, квитанції), Реєстр отриманих та виданих податкових накладних, Розрахунок питомої ваги доходу від реалізації с. – г. продукції, Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва, зведені документи, фінансова звітність (ф. №1 Баланс (Звіт про фінансовий стан), ф.№2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), ф.№5 Примітки до річної фінансової звітності), податкова звітність.

Повертаючись до змісту джерел нормативно-правового характеру слід зазначити, що з останніх формується база так званих норм контролю, по відношенню до яких аудитор перевірятиме дотримання підприємством-клієнтом визначених, застосовуючи при цьому загальнонаукові прийоми аудиту (аналіз, синтез, індукція, дедукція, функціонально-вартісний аналіз), фактичні (огляд, спостереження, контрольні заміри виконаних робіт, інвентаризація і т.і.) і документальні (перевірка по суті, перевірка первинних документів, документальна перевірка, перевірка правильності нарахування та сплати, перевірка правомірності віднесення витрат і доходів, перевірка нарахованих зобов'язань за податками, оцінка, опитування, логічна та арифметичні перевірки, підрахунок тощо).

Програма аудиту розрахунків за податком на додану вартість сільськогосподарських підприємств зі спеціальним режимом оподаткування може містити такі напрями, як:

- перевірка правильності формування бази оподаткування, застосування різних ставок оподаткування, визнання податкового

кредиту, а також дотримання вимог облікової політики в частині розрахунків за ПДВ;

- оцінка стану бухгалтерського обліку на синтетичних рахунках та субрахунках різних порядків, а також аналітичних рахунків, що використовуються для обліку розрахунків за ПДВ;

- контроль за відображенням розрахунків за ПДВ у податковій звітності.

Слід зауважити, що нами зазначено лише основні напрями перевірки. Однак, і обсяг, і зміст, послідовність їх реалізації залежатимуть від комплексу факторів, характерних для кожного окремого підприємства-клієнта. Йдеться про організаційно-правову форму підприємства, види і масштаби діяльності, рівень ефективності системи бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю господарюючого суб'єкта, кваліфікацію і професіоналізм його кадрів тощо. Найбільш важливе значення мають зміст запитів та вимог, які висуваються до аудиту власником (керівництвом) підприємства-клієнта, а також професійна майстерність, компетентність і досвід самого аудитора.

Зупинимось на основних напрямках аудиту розрахунків за ПДВ в умовах застосування спецрежиму з наступних розкриттям їх особливостей.

Початковий етап перевірки передбачає звірку даних аналітичного, синтетичного обліку, бухгалтерської та податкової звітності за розрахунками з ПДВ, результати якої доцільно оформити окремим документом «Звірка залишків за розрахунками з ПДВ» Необхідно також співставити дані податкових накладних з Єдиним реєстром податкових накладних та податковою декларацією з метою виключення наступних розбіжностей:

1) при заповненні податкової декларації з податку на додану вартість: арифметико-логічні помилки при заповненні податкової декларації з податку на додану вартість (додатків); даних податкової декларації з податку на додану вартість та додатками до неї;

2) між даними податкової декларації з податку на додану вартість та реєстром виданих та отриманих податкових накладних;

3) між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом контрагентів (по зниженню податкових зобов'язань; по завищенню податкового кредиту) за даними розшифровок;

4) за результатами співставлення даних реєстрів виданих та отриманих податкових накладних контрагентів (у виданих податкових накладних; в отриманих податкових накладних). Такі процедури слід здійснювати окремо за розрахунками з ПДВ за спецрежимом і ПДВ за операціями загальної системи оподаткування та оформляти документально.

Необхідним напрямом контролю є перевірка правильності розподілу суми податкового кредиту з ПДВ у зв'язку з використанням активів, як у сільськогосподарській діяльності, так і у загальній. Для того, щоб правильно розподілити податковий кредит між різними видами діяльності необхідно розрахувати коефіцієнт розподілу (питому вагу сільгоспоборачань). Тому аудиторю необхідно перевірити правильність відображення в обліку операцій за розподілом податкового кредиту між сільськогосподарською і звичайною діяльністю підприємства.

Також у випадку, коли необоротні активи, використовувались у звичайній діяльності, а потім їх починають одночасно використовувати й у сільськогосподарській, необхідно перевірити розподіл вхідний ПДВ, що припадає на залишкову вартість об'єкта. Застосовуючи методичний прийом арифметичної перевірки, слід розрахувати коефіцієнт розподілу, виходячи з питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг у загальній вартості усіх товарів/послуг, поставлених за 12 попередніх послідовних звітних періодів.

Перевірка податкового кредиту з ПДВ має передбачати аналіз якісних характеристик отриманих податкових накладних, результати якого можна узагальнити у спеціальному документі «Тест вибіркового контролю отриманих податкових накладних» (таблиця). Податкові накладні, в яких відсутні або неправильно заповнені обов'язкові реквізити, передбачені пунктом 201.1 ПКУ, не дають права на податковий кредит [1].

Щодо перевірки правильності складання податкової звітності з ПДВ, повноти та своєчасності його сплати, то доцільно співставити гранично встановлені та фактичні термінів подання податкових декларацій з ПДВ та додатків до них, а також терміни сплати визнаних податкових зобов'язань за звичайною декларацією з ПДВ. Відповідно до наказу Міністерства доходів і зборів № 678 від 30.12.2013 року,

сільгосппідприємства, які застосовують спеціальний режим оподаткування, крім декларації, які подають усі платники податку на додану вартість з позначкою "0110", у якій відображаються розрахунки з бюджетом, подають податкову декларацію з позначкою "0121"/"0122"/"0123", яка є невід'ємною частиною звітності за відповідний звітний період (до такої податкової декларації включаються лише ті операції, що стосуються спеціального режиму) [2].

Тест вибіркового контролю отриманих податкових накладних:

Податкова накладна, розрахунок коригування до податкової накладної				Загальна сума з ПДВ, грн.	База опод., грн.	Сума ПДВ, грн.	Разом відхилень по елементу вибірки
Дата отримання	Порядковий номер	постачальник					
		найменування	ПІН				
17.08.14	25896	СТОВ «Нива»	526895456895	300	250	50	1 (неправильно заповнено)
18.09.14	25689	СТОВ «Нива»	526895456895	600	500	100	1 (невідображено в реєстрі)

У разі виявлення аудитором помилок в податковій декларації з ПДВ з позначкою "0121"/"0122"/"0123" виявлено помилки, які призвели до заниження податкових зобов'язань, то аудитор рекомендуватиме сільськогосподарському підприємству — суб'єкту спеціального режиму оподаткування виправити такі помилки шляхом подання уточнюючого розрахунку з позначкою "0121"/"0122"/"0123" (подається або у складі податкової декларації, або як самостійний документ). На окремий (спеціальний) рахунок сільськогосподарське підприємство зобов'язане перерахувати суму занижених податкових зобов'язань з ПДВ та перерахувати до державного бюджету суму штрафних санкцій за самостійно виявлені помилки платником податку.

Одним із важливих етапів аудиту є перевірка цільового використання коштів зі спецрахунку. При цьому слід врахувати, що кошти, що акумулюються на спеціальному рахунку, можуть використовуватися сільгосппідприємством з цього рахунку виключно на виробничі цілі. Таким чином, перевіряючи чи можна ті чи інші витрати оплатити за рахунок коштів зі спецрахунку, необхідно вивчити, чи пов'язані ці витрати безпосередньо із веденням

сільськогосподарської діяльності. Витрати на комунальні послуги, заробітну плату керівникам структурних підрозділів, працівникам бухгалтерії, і, навіть, фіксований сільськогосподарський податок повинні оплачуватися коштами з поточного рахунку. Виявляють випадки, коли перераховано на спецрахунок суму більшу, ніж задекларовано до сплати (джерелом аудиту є декларація з ПДВ). У такому випадку використання надлишково перерахованої суми на будь-які інші цілі не можна вважати нецільовим.

Узагальнюючи слід відмітити, що перелік зазначених напрямів аудиту розрахунків з ПДВ для підприємств агропромислового виробництва, звісно, не є вичерпним. Однак, розкриття змісту та проблемних практичних аспектів застосування окремих з них дало можливість у черговий раз наголосити про надзвичайну важливість існування та посилення ефективності аудиту розрахунків з ПДВ в цілому, і в частині застосування спеціального режиму оподаткування у сільськогосподарській діяльності, зокрема.

Література:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] // Офіційний сайт ВРУ. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: затв. наказом Міндоходів України від 13.11.2013 р. № 678 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт ВРУ. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

УДК 657

Куришко О.О.,
к.е.н., старший викладач
ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ»,
м. Суми

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО

У статті досліджені проблемні аспекти нарахування та сплати податку на нерухоме майно різних платників податку. Визначено ризики збільшення податкової бази для фізичних осіб-підприємців.

Ключові слова: податок на нерухоме майно, звітність, пільга, податкова база.

This article explores the problematic aspects of the calculation and payment of property tax by different actors - the taxpayer. Risks of increasing the tax base for individual entrepreneurs were identified.

Keywords: real estate tax, accounting, tax benefit, tax base

В статье исследованы проблемные аспекты начисления и уплаты налога на недвижимое имущество различных налогоплательщиков. Определены риски увеличения налоговой базы для физических лиц-предпринимателей.

Ключевые слова: налог на недвижимое имущество, отчетность, льгота, налоговая база.

В сучасних умовах для наповнення бюджету впроваджено декілька податків, які диференціюють платників за рівнем статку і вважаються податком на багатство. Одним з найбільш одіозних впроваджень було введення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Проте до цих пір чіткого трактування щодо порядку адміністрування даного податку немає, а його сплату та звітування законодавці періодично відкладають на наступні звітні податкові періоди.

Основу адміністрування даного податку визначає ст. 265 **Податкового кодексу України** [2], яка встановлює, що платниками податку є фізичні та юридичні особи-власники житлових приміщень незалежно від резидентства; а об'єктом оподаткування виступає не житлова площа, як було визначено у попередній редакції, а загальна площа [3].

Протягом першого кварталу 2014 року значна кількість

платників податку на нерухоме майно, в тому числі суб'єктів господарської діяльності, відзначили численні нарікання на телефонні дзвінки з податкових контролюючих органів щодо надання останнім інформації, в тому числі в документальній формі для підтвердження права власності на вказане нерухоме майно. Справа в тому, що податкові органи отримують з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно інформацію про об'єкти житлової нерухомості, в тому числі їх частки, які перебувають у власності фізичних осіб. Тому розмір податку на нерухоме майно для фізичних осіб-власників визначається посадовими органами контролюючого органу, проте для юридичні особи повинні його обчислювати самостійно на підставі документів на власність нерухомим майном, що створює незручності при передачі копій даних документів до контролюючих податкових органів у випадку існування у платника декількох об'єктів нерухомості або якщо вони розміщені в різних територіальних одиницях (і податок відповідно буде нарахований до різних місцевих бюджетів).

Окремої уваги заслуговує питання надання пільг щодо сплати податку на нерухомість різним категоріям платників, зокрема, суб'єктам господарської діяльності. Так, п. 265.4 ПКУ вказує, що пільги із сплати податку не надаються на об'єкти оподаткування, що використовуються їх власниками з метою одержання доходів (здаються в оренду, лізинг, використовуються у підприємницькій діяльності). Тобто податок нараховується незалежно від суб'єкта відносин у разі отримання доходу від такого майна, в тому числі і фізичні особи, які не ведуть підприємницьку діяльність, проте надають, наприклад, власну квартиру в оренду іншим особам на основі положень цивільного законодавства. В першу чергу це стосується об'єктів, що орендуються, а також використовуються у підприємницькій діяльності. Підтвердженням цього є договори оренди, договори лізингу або співпадіння податкової адреси з місцем ведення підприємницької діяльності. В той же час досить багато суб'єктів господарювання-ФОПів мають податкову адресу за місцем власної реєстрації (володіння майном – квартирою або будинком). В даному випадку контролюючі органи прирівнюють податкову адресу до місця ведення бізнесу, проте чітко та аргументовано не пояснюють дане ототожнення.

На думку автора, подібна практика не реалізує принципи податкової політики, оскільки значна кількість видів економічної діяльності принципово не передбачає наявність офісу (екскурсійна діяльність, надання фотопослуг, консалтинг і т.д.), тому ФОП фактично не використовує власне нерухоме майно для підприємницької діяльності. Особливий подив викликає позиція посадових осіб контролюючого органу, якщо, наприклад, ФОП надає юридичні послуг, а квартира розташована на 8-9-10 поверхах багатоповерхового будинку, рекламних вивісок немає тощо. При цьому фізична особа-підприємець згідно Конституції України не повинна доводити податковій, що не вчиняє господарську (підприємницьку) діяльність у власній квартирі.

Ставки податку встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 кв. метр бази оподаткування. Наприклад, для фізичних осіб при площі квартир не більше 240 кв. метрів та будинків до 500 кв. метрів станом на 1.01.2014 р. ставка податку на нерухомість становить 12,18 грн. за 1 кв. метр (мінімальна зарплата -1218 грн.).

Базовий податковий (звітний) період податку на нерухомість дорівнює календарному року. Для фізичних осіб контролюючі органи обчислюють розмір податку самостійно та податковим повідомленням-рішенням до 1 липня 2014 року повідомляють про відповідні платіжні реквізити, зокрема, органів місцевого самоврядування за місцезнаходженням кожного з об'єктів житлової нерухомості. Податкове повідомлення-рішення надсилається за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) платника податку.

Узагальнююча податкова консультація № 263 при цьому суперечить положенням ПКУ та Конституції України, оскільки, наприклад, для фізичних осіб вона визначає, що : *пунктом 18 підрозділу 10 розділу ХХ ПКУ передбачено, що першим базовим податковим (звітним) періодом для податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, для таких осіб є 2013 рік. Також Податковим кодексом зазначено, що у 2013 році контролюючі органи не нараховують податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, фізичним особам – платникам податку і цей податок фізичними особами не сплачувався. Отже, у 2014 році фізичним*

особам податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, нараховується за перший базовий податковий (звітний) період – 2013 рік і базою оподаткування буде житлова площа об'єктів житлової нерухомості, у т.ч. їх часток, оскільки згідно з статтею 58 Конституції України закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії у часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи [5].

Таким чином, податковий орган суперечить не лише власним роз'ясненням, але й **ПКУ та Конституції України**, оскільки одночасно говорить про відсутність принципу зворотної дії законодавству, в той же час закликає фізичних осіб сплачувати податок на нерухомість за 2013 рік, хоча чинна редакція ПКУ в прикінцевих положеннях чітко вказує, що «у 2013 році контролюючі органи не нараховують податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, фізичним особам - платникам податку, і цей податок фізичними особами не сплачується» (Підрозділ 10 розділу XX доповнено пунктом 18 згідно із Законом № 403-VII від 04.07.2013 [2]). В подальших роз'ясненнях **Узагальнюючої податкової консультації № 263** відзначається, що нарахування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з житлової площі об'єктів житлової нерухомості, у т.ч. їх часток за звітні 2013 та 2014 рік має ґрунтуватися на рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, проте застосування принципу зворотної дії закону вже порушує базові права платників податків і змушує оскаржувати дії посадових осіб контролюючого податкового органу в судовому порядку.

Юридичні особи мають самостійно визначати податкове зобов'язання з податку на нерухоме майно і до 20 лютого звітного року мають подавати відповідну податкову декларацію з розбивкою річної суми рівними частками поквартально [4].

Узагальнююча податкова консультація № 263 визначає, що платники податку – юридичні особи зобов'язані були подати декларації за звітний 2014 рік до 20 лютого 2014 року, тобто до дати зміни бази оподаткування, в якій розраховано податкове зобов'язання за 2014 рік з поквартальною розбивкою. За результатами перерахунку пропонується подати не пізніше 30 липня 2014 року (граничного терміну сплати авансових внесків з податку на нерухоме майно,

відмінне від земельної ділянки, за II квартал 2014 року) уточнюючі декларації. При цьому, до уточнюючої декларації платник має право додати доповнення, відповідно до абзацу 2 пункту 46.4 статті 46 Податкового кодексу, в якому зазначити, що податкові зобов'язання збільшуються на виконання вимог статті 265 Податкового кодексу зі змінами, внесеними Законом. Податкове зобов'язання за звітний рік з податку сплачується:

а) фізичними особами - протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;

б) юридичними особами - авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що наступає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

В той же час базовий Наказ Міністерства доходів і зборів України від 05 грудня 2013 року № 766 «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» втратив чинність згідно з наказом Міністерства фінансів України від 14 січня 2014 року N 5, тому платники податку на нерухомість – юридичні особи в даний час фактично не можуть визначитися з формою, за якою необхідно звітувати про власність.

Висновки. Отже, загалом слід вважати наведену Узагальнюючу податкову консультацію № 263 досить невдалою та такою, що порушують базові права громадян України - платників податків та власників нерухомого майна-нерезидентів. Дієвим способом захисту прав платника податку є подача запиту на отримання індивідуальної податкової консультації до центральних податкових органів та за місцем реєстрації платника податку, що надасть правову основу для захисту платника податку від податкових штрафів та пені в судовому порядку. Доцільним також є приведення чинного податкового законодавства, в тому числі профільних розвинень податкових органів, до базових принципів податкового, господарського та цивільного законодавства.

Література:

1. Конституція України // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 30, ст. 141.
2. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI.
3. Закон України від 27 березня 2014 року № 1166-VII «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні».

4. Наказ Міністерства доходів і зборів України від 05 грудня 2013 року № 766 «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» – Наказ № 766 (втратив чинність).

5. Узагальнююча податкова консультація щодо оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, затверджено наказ Міністерства доходів і зборів України 25.04.2014 № 263.

УДК 657

Кучеркова С.О.,
к.е.н., доцент
Таврійський державний агротехнологічний університет,
м. Мелітополь

ЕТАПИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ І ВИКОРИСТАННЯ МСФЗ В УКРАЇНІ

У статті досліджені основні етапи запровадження МСФЗ в Україні. Автор визначає окремі складові переходу вітчизняних підприємств на МСФЗ і трансформацію фінансової звітності.

Ключові слова: МСФЗ, фінансова звітність, трансформація, звітний період.

The article examines the main stages of the implementation of IFRS in Ukraine. The author defines the individual components of the transition of domestic enterprises to IFRS and the transformation of the financial reporting.

Keywords: IFRS, financial reporting, transformation, reporting period.

В статье исследованы основные этапы внедрения МСФО в Украине. Автор определяет отдельные составные переходы отечественных предприятий на МСФО и трансформацию финансовой отчетности.

Ключевые слова: МСФО, финансовая отчетность, трансформация, отчетный период.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – це набір документів (стандартів та інтерпретацій), що регламентують правила складання фінансової звітності, необхідної зовнішнім користувачам для прийняття ними економічних рішень відносно підприємства.

На 1 січня 2012 р. під загальною назвою МСФЗ дійсними є 13 МСФЗ, 30 МСБО (Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, які поступово замінюються на МСФЗ), 15 тлумачень ТКМФЗ та 10 тлумачень ПКТ вважається, що складання суб'єктами господарювання

фінансової звітності за МСФЗ:

- дозволить забезпечити необхідною інформацією керівників для прийняття управлінських рішень;
- надасть можливість порівнювати звітність різних суб'єктів господарювання;
- відкриє перспективи залучення іноземних інвестицій і позик, вихід на зарубіжні ринки;
- забезпечить значну надійність інформації, її прозорість у випадку дотримання всіх вимог міжнародних стандартів.

В Україні також проводиться робота щодо запровадження МСФЗ. Так, 24.10.2007 р. Кабінетом Міністрів України розпорядженням № 911-р було схвалено Стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Метою Стратегії є вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавств Європейського Союзу [1].

Міністерство фінансів України та Національний банк України на основі усвідомлення необхідності застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні як важливого заходу з підвищення інвестиційної привабливості національної економіки і поглиблення євроінтеграції, подальшого реформування бухгалтерського обліку, а також забезпечення виконання завдань Програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава», законів України «Про Національний банк України» та «Про банки і банківську діяльність», заходів Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні домовились про таке:

1. Координувати діяльність у сфері запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні для забезпечення їх застосування окремими категоріями суб'єктів господарювання, визначеними законодавством, починаючи з 2012 року, поклавши на Міністерство фінансів України функції основного координатора.

2. Докладати максимум зусиль для успішної реалізації заходів із запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

3. Запропонували приєднатися до цього Меморандуму органам влади, громадським організаціям й іншим заінтересованим особам, які

поділяють закріплені ним домовленості та готові долучитися до виконання заходів із запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

В травні 2011 р. було прийнято Закон України «Про внесення змін до Закону України» «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який визначає сферу і порядок застосування МСФЗ в Україні[2].

Згідно Постанови Кабінету Міністрів України від 30 листопада 2011 р. № 1223 фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за міжнародними стандартами фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками починаючи з 1 січня 2012 р., а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами:

надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (група 64 КВЕД ДК 009:2010), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) — починаючи з 1 січня 2013 року;

допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (група 66 КВЕД ДК 009:2010) — починаючи з 1 січня 2014 року.

Всі інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

Значення та роль міжнародних стандартів у веденні бізнесу та у виході вітчизняних підприємств на зарубіжні ринки з метою максимізації прибутку, залучення іноземного капіталу та підвищення конкурентних позицій є незаперечними. Проте впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності потребує тривалого часу та великих зусиль.

Суб'єктам господарювання, які переходять на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами, необхідно враховувати відмінності в застосуванні П(С)БО і МСФЗ.

Розглянемо більш детально, чим відрізняються загальні принципи подання інформації, установлені П(С)БО та МСФЗ, табл. 1.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика застосування П(С)БО та МСФЗ

Критерій порівняння	Вимоги П(С)БО	Вимоги МСФЗ
Зміст стандартів	Визначають принципи і методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні	Регламентують принципи подання у фінансовій звітності інформації про активи, зобов'язання, капітал, доходи та витрати підприємства
Можливість відхилення від стандартів	Не передбачена	Існує за умови, якщо дотримання вимог стандарту призведе до протиріччя і введе в оману її користувачів. Умови відступу від стандартів обов'язково розкриваються у примітках до звітності
Дії керівництва в разі відсутності стандарту, який регулює обліковий підхід до певного об'єкта	Не передбачені	Керівництву слід спиратися на власне професійне судження, яке б забезпечувало доречність та достовірність звітності
Відображення у звітності несуттєвих статей	Стаття наводиться у звітності за умови, що інформація є суттєвою й оцінка статті може бути достовірно визначена. Стаття, інформація за якою є несуттєвою, у фінансовій звітності окремо не відображається, а об'єднується з іншими статтями, подібними за характером і функціями	
Формат звітності	Стандартизований	Не стандартизований, окреслено мінімальний перелік статей, які повинні бути відображені у звітності*
* сьогодні вітчизняні суб'єкти господарювання, які звітують за МСФЗ, використовують стандартизований формат звітності, затверджений НП(С)БО 1, з проставлянням помітки, що звітність складена за МСФЗ		

Продовження табл. 1

Проміжна звітність та її склад	Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком із початку звітного року і включає Баланс та Звіт про фінансові результати	Надання проміжної звітності заохочується. До складу такої звітності входить повний пакет фінансової звітності або комплект стислих звітів за період, менший за звітний
--------------------------------	--	--

При переході на МСФЗ слід застосовувати норми МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ». Але перш за все треба визначитися з датою переходу.

При складанні першої звітності за МСФЗ необхідно чітко розрізнити:

- дату переходу, тобто початок першого періоду, за який суб'єкт згідно з МСФЗ;

- звітну дату першої фінансової звітності за МСФЗ, під якою розуміється дата закінчення першого звітного періоду за МСФЗ, що визначається з урахуванням дати переходу на МСФЗ та періоду, за який складається попередня фінансова звітність за МСФЗ, що містить першу порівняльну інформацію.

Для дотримання принципу порівняльності даних дата переходу на МСФЗ повинна бути мінімум на два роки раніше звітної дати першої фінансової звітності за МСФЗ. Наприклад, якщо перехід на МСФЗ планується з 01.01.2014 р., то попередня фінансова звітність за МСФЗ складається за 2014 рік (за цей рік формується перша порівняльна інформація), а перша фінансова звітність із застосуванням МСФЗ складається за 2015 рік.

Таким чином, підприємствам, які переходять на МСФЗ із 01.01.2014 р., слід зважити на ряд моментів, а саме:

1. Перший Баланс (Звіт про фінансовий стан) за вимогами МСФЗ складається на 01.01.2014 р.

2. Перша порівняльна інформація відповідно до вимог МСФЗ розкривається за 2014 рік. За цей же період складається попередня фінансова звітність за МСФЗ.

3. Перша фінансова звітність за МСФЗ складається за 2015 р.

4. Перша фінансова звітність, складена за МСФЗ, повинна містити інформацію:

- у Балансі (Звіт про фінансовий стан) – станом на 01.01.14 р., 31.12.14 р., 31.12.15 р.;
- Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) – за 2014 та 2015 роки;
- Звіті про рух грошових коштів – за 2014 та 2015 роки;
- Звіті про власний капітал – за 2014 та 2015 роки;
- відповідні примітки, у тому числі порівняльну інформацію.

При переході на МСФЗ бухгалтер повинен здійснити певні кроки – процес трансформації:

1. Підготувати оборотно-сальдову відомість, аналітичні відомості до кожної статті фінансової звітності для встановлення правильності перенесення залишків у відповідні статті звітності.

2. Скласти фінансову або консолідовану звітність, яка б повністю відповідала нормам П(С)БО.

3. Розробити облікову політику підприємства згідно з МСФЗ.

4. Перегрупувати статті звітності, складеної згідно із П(С)БО, у статті звітності, розкриття яких передбачене МСФЗ.

5. Скласти коригуючі записи у зв'язку з виявленими у процесі трансформації відмінностями між вимогами П(С)БО та МСФЗ.

6. Скласти трансформовану оборотно-сальдову відомість із внесенням вищеназаних трансформаційних коригувань та виведенням трансформованих залишків активів, капіталу та зобов'язань, які сформовані відповідно до вимог МСФЗ.

7. Порівняти показники фінансової звітності, складеної за П(С)БО та МСФЗ, для формування Приміток до фінансової звітності.

Для забезпечення достовірності трансформованої фінансової звітності рекомендуємо кожен етап трансформації належним чином документувати. Пропонуємо складати Реєстр трансформаційних коригувань, де пояснювати і зазначати причини коригування.

Успішність процесу трансформації фінансової звітності залежить від якості та достовірності вихідних даних, а також чіткого розуміння сутності трансформаційних процедур, які необхідно здійснити.

Література:

1. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» від 24.10.2007 р. № 911-р // Бухгалтерський облік і аудит. - № 11. - С. 76-79.
2. Закон України Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12 травня 2011 року N 3332-VI. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3332-17>

УДК 657.1

Лобода Н.О.,

к.е.н, доцент

Львівська державна фінансова академія,

м. Львів

**ТРАНСФОРМАЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЙНОЇ СТРУКТУРИ
ОБЛІКОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ВІДПОВІДНО
ДО ЄВРОПЕЙСЬКИХ СТАНДАРТИВ**

У статті досліджено організацію обліку і звітності, їх роль та значення для підприємств України в сучасних умовах господарювання, а також обґрунтовано необхідність їх вдосконалення згідно європейських стандартів.

Ключові слова: організацію обліку, стандарти бухгалтерського обліку, управління підприємством, обліковий процес.

The scientific article examines the organization of accounting and reporting, their role and importance for Ukraine in the current economic conditions, as well as the necessity for improvement in accordance to european standards.

Keywords: organization of accounting, accounting standards, business management, accounting processes.

В статье исследуются организация учёта и отчётности, их роль и значение для предприятий Украины в современных условиях хозяйствования, а также обосновано необходимость их совершенствования в соответствии с европейскими стандартами.

Ключевые слова: организация учёта, стандарты бухгалтерского учёта, управление предприятием, учётный процесс.

В останнє десятиріччя в Україні відбуваються складні процеси реформування системи бухгалтерського обліку, зумовлені зміною економічної системи й інтеграцією країни до Європейського Союзу.

Це потребує запровадження єдиних світових стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що дасть змогу усунути економічні й торгівельні бар'єри, активізувати надходження іноземних інвестицій, виходити на світові ринки капіталу, формувати конкурентоспроможне ринкове середовище. Забезпечення ефективного функціонування підприємств в умовах трансформації економіки України потребує нових підходів до формування системи управління. Важливого значення для реалізації цих процесів набуває організація обліку і звітності. Реформа бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні зумовлює необхідність реформування обліково-аналітичних процесів на вітчизняних підприємствах шляхом гармонізації та стандартизації різних облікових систем.

Цілі статті є характеристика організації обліку і звітності, їх ролі та значення для підприємств України в сучасних умовах господарювання, а також обґрунтування необхідності їх вдосконалення.

Проблеми та особливості організації обліку є предметом наукових досліджень багатьох вітчизняних та закордонних вчених, таких як Ф.Ф. Бутинця, В.П. Завгороднього, П.М. Гарасима, І.І. Пилипенка, С.Ф. Голова, В.В. Сопка, Г.Г. Кірейцева, П.О. Куцика, О.М. Чабанюк, Н.Ю. Алейнікова, В.В. Сопка, К. Стендфілда, А. Торре та інших. Дану тему досліджували Р. Антоні, Р.Я. Вейцман, П. Гарньє з позиції застосування наукових організаційних принципів для організації функціонування бухгалтерських апаратів, Ф. Беста, Ж.Б. Дюмарше розглядали системний підхід до бухгалтерського обліку, Д. Сортер - інформаційний підхід до бухгалтерського обліку, І.Ф. Шер приділяв увагу загальним принципам організації обліку. Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних та зарубіжних вчених у дослідженні означеної проблематики та високо оцінюючи їх внесок, варто все-таки зауважити, що на сьогодні проблеми вдосконалення обліку не знайшли свого повного вирішення та залишаються актуальними.

В умовах ринкової економіки облік займає чільне місце серед економічних наук. У системі економічних відносин великого значення набуває сукупність заходів, спрямованих на забезпечення та покращення управління господарською діяльністю. Невід'ємною складовою господарської діяльності суспільства протягом тривалого

історичного розвитку є бухгалтерський облік, завдяки якому формується інформація для управління нею. Удосконалення та різноманіття господарської діяльності сприяли розвитку бухгалтерського обліку, розширенню його функцій і завдань.

При розгляді організації бухгалтерського обліку в теоретичному аспекті необхідно з'ясувати значення самого терміну "організація" стосовно бухгалтерського обліку. В.В. Сопко та В.П. Завгородній наголошує, що організація бухгалтерського обліку - це система методів, способів та засобів, які забезпечують оптимальне функціонування його та подальший розвиток [1, с. 4]. Ф.Ф. Бутинець у своїй праці виділяє три етапи організації бухгалтерського обліку: методичний (передбачає вибір способів та прийомів); технічний (передбачає вибір форми обліку); організаційний (забезпечує організацію процесу управління в бухгалтерії). На думку вченого, організація бухгалтерського обліку - це система умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства і здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції [2, с. 40]. Лень В.С. наголошує, що організація бухгалтерського обліку - це сукупність дій зі створенні цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального та інформаційного забезпечення облікового процесу [3, с. 6]. Карпушенко М.Ю. зазначає, що організація бухгалтерського обліку - це система впорядкованих дій зі створення бухгалтерського обліку, що включає складання облікових регістрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу [4, с. 6]. Пушкар М.С. зазначає, що організація фінансового обліку передбачає вирішення таких принципово важливих питань як розробка концепцій облікової політики підприємства. На думку вченого, основою організації бухгалтерського обліку на підприємстві є облікова політика, яка у свою чергу забезпечує нормальне функціонування систем обліку та управління [5, с. 138]. Кужельний М.В. відзначає, що найефективніше виконання функцій

бухгалтерського обліку забезпечує комплекс заходів, які і визначають раціональну організацію обліку [6, с. 302].

Узагальнюючи вищесказане, можна визначити, що під поняттям “організація бухгалтерського обліку” розуміють сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу. Організація як смислове поняття передбачає упорядкованість, взаємодію окремих елементів, що перебувають у певній функціональній залежності між собою. Щодо організації бухгалтерського обліку, то таке поняття може бути визначено як науково-обґрунтована сукупність умов, за яких найбільш економно і раціонально здійснюється збір, обробка і зберігання бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за правильним використанням майна підприємства та надання користувачам неупередженої фінансової звітності. Передумовою ефективного функціонування підприємства є правильно організований і грамотно побудований бухгалтерський облік. Відображаючи факти господарського життя в межах окремого суб'єкта господарювання, бухгалтерський облік забезпечує їх ідентифікацію та пізнання, вартісне вираження різних економічних категорій (майно, капітал, виручка, прибуток та інше) через збір, реєстрацію та узагальнення інформації у грошовому вимірнику про майно, капітал і зобов'язання підприємства та їх рух шляхом суцільного й безперервного документального відображення господарської діяльності.

Сучасний етап реформування бухгалтерського обліку в Україні потребує удосконалення його організації. Важливою умовою раціональної організації бухгалтерського обліку є врахування форм власності, кількості працюючих, структури управління, а також галузевих особливостей господарювання. Якщо якість управлінських рішень різних суб'єктів господарювання залежить від якості облікової інформації, то її підвищення сприятиме виважений процес вибору форми організації ведення бухгалтерського обліку, тому що самостійне ведення обліку, або залучення сторонніх осіб потребує від суб'єктів господарювання різних витрат на організацію ведення

обліку, впливає на можливість отримання оперативної та своєчасної облікової інформації, а також на рівень її конфіденційності.

Актуальною передумовою раціональної організації бухгалтерського обліку є розробка та затвердження правил документообороту, тому що документування господарських операцій здійснюється перш за все відповідальними посадовими особами виробничих, інженерно-технічних, організаційно-розпорядчих підрозділів, а також працівниками бухгалтерії. Тому керівник підприємства зобов'язаний затвердити графік документообороту, який містить перелік документів за всіма господарськими операціями, строки їх оформлення, подання до бухгалтерії, бухгалтерського опрацювання та реєстрації даних облікових реєстрів з метою складання фінансової звітності. Тобто, наявність затвердженого графіку документообороту сприяє отриманню користувачами своєчасної, достовірної та якісної облікової інформації. Але на сучасному етапі розвитку організації документообороту перешкоджають невирішені проблеми щодо наявності якісних графіків документообороту. Знижує якість інформації, яку надають первинні документи і наявність застарілих типових форм первинних документів, які не відповідають вимогам П(С)БО, а тому не забезпечують повноту сучасної облікової інформації, що стосується, наприклад, документування операції з руху основних засобів та нарахування амортизації; документування операцій з руху інших необоротних матеріальних активів взагалі не забезпечена типовими формами первинних документів, що вимагає від працівників бухгалтерії тратити час на пристосування існуючих форм або розробку нових форм первинних документів.

Вирішенню проблеми щодо удосконалення організації документообігу на підприємствах сприяє пошук і використання сучасних інформаційних технологій для створення електронного документообігу. Впровадження сучасних інформаційних технологій сприяє також вирішенню проблеми щодо прискорення оброблення облікових даних та їх передачі всім користувачам.

Професійна підготовка працівників бухгалтерії є актуальною проблемою процесу реформування бухгалтерського обліку, вирішення якої безумовно необхідно розпочинати з удосконалення навчальних програм в вищих навчальних закладах та відповідної наукової,

навчальної та методичної літератури, так як в умовах розвитку ринкової економіки головний бухгалтер підприємства повинен виконувати обов'язки затверджені чинним законодавством, але і функції щодо організації та впровадження управлінського обліку, вирішення завдань фінансового планування, міжнародних відносин.

Підвищення професійного рівня та кваліфікації спеціалістів з бухгалтерського обліку в сучасних умовах в Україні сприяє впровадження системи сертифікації CAP і CIPA (CAP: Certified Accounting Practitioner-сертифікований бухгалтер-практик; CIPA: Certified International Professional Accountant-сертифікований міжнародний бухгалтер) [7].

Отже, з вищевказаного можна стверджувати, що організація бухгалтерського обліку повинна забезпечувати реалізацію сукупності функцій та процесів бухгалтерського обліку і управління. Організація бухгалтерського обліку представляє собою інструмент впровадження системи бухгалтерського обліку в управління діяльністю підприємства та повинна відповідати національній системі бухгалтерського обліку з урахуванням вимог власника підприємства.

Література:

1. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: [підручник] / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.
2. Організація бухгалтерського обліку: [підручник] / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир: ПП "Рута", 2002. - 592 с.
3. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: [навч. посібник] / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – Т.: Навчальна книга – Богдан, 2012. – 625 с.
4. Карпушенко М.Ю. Теорія бухгалтерського обліку: [навч. посібник] / М.Ю. Карпушенко. - Х.: ХНАМГ, 2011. - 239 с.
5. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: [навч. посібник] / М.С. Пушкар. - Тернопіль: Карт-бланш, 2003. - 141 с.
6. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. - К.: КНЕУ, 2001. - 334 с.
7. Організація обліку: [навч. посібник] / Костишина М.Т., Киричук У.М., Лобода Н.О., Демко М.Я. – Львів: ЛДФА, 2011. – 192 с.

УДК 338.31

Лопатюк Р.І.,
к.е.н., доцент,
Буряченко О.Л.
Вінницький фінансово-економічний університет,
м. Вінниця

НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ СТАНУ ПІДПРИЄМСТВ

У статті проаналізовано стан та перспективи розвитку інноваційної діяльності та її вплив на ефективність ведення агробізнесу. Для підвищення ефективності АПК запропоновано інноваційну модель розвитку галузі

Ключові слова: інновації, фінансові ресурси, механізму інноваційного розвитку, фінансово-економічний стан.

The paper analyzes the status and prospects of innovation and its impact on the efficiency of agribusiness. To improve the efficiency of the sector proposed an innovative model of industry

Keywords: innovation, financial resources, mechanism innovation development, financial and economic conditions.

В статье проанализировано состояние и перспективы развития инновационной деятельности и ее влияние на эффективность ведения агробизнеса. С целью повышения эффективности АПК предложено инновационную модель развития отрасли

Ключевые слова: инновации, финансовые ресурсы, механизм инновационного развития, финансово-экономическое положение.

Розвиток інноваційної діяльності в сільському господарстві України – важливий напрям по нарощуванню конкурентних переваг, оскільки аграрна галузь економічно розвинутих країн поступово перетворюється в наукомістку галузь виробництва, що робить в перспективі конкуренцію з ними вітчизняного сільськогосподарського виробництва без подальших змін практично неможливою. Слід визнати, що Україна порівняно з розвинутими країнами програє по головних показниках ефективності виробництва: продуктивності праці, техніко-технологічній забезпеченості, енергомісткості, врожайності сільськогосподарських культур, продуктивності худоби.

Розробка та впровадження більшості інноваційних проєктів гальмуються через відсутність фінансових ресурсів, адже перебіг

інноваційних процесів можливий лише за умови належного їх фінансування.

Ріст конкурентоспроможності агропромислової продукції в США і країнах Західної Європи забезпечується за рахунок реалізації досягнень науково-технічного прогресу. Так, сукупні витрати на наукові дослідження, пов'язані з галузями сільського господарства, складають у США близько 4 млрд. дол. В Україні для забезпечення розвитку аграрної науки необхідно щорічно виділяти з державного бюджету кошти в сумі не менше 1,7%, а в перспективі – 2,3-2,5% вартості продукції, виробленої в агропромисловому комплексі України. Нині цей показник не перевищує 0,4 %.

У зв'язку з ситуацією, що склалася в Україні, можливі три підходи до вирішення проблем АПК:

1) примітивізація виробництва, яка реалізується шляхом масового ввезення в країну закордонної високотехнологічної продукції;

2) використання сучасних технологій розвинутих країн, в результаті чого відбувається спільний із закордонними компаніями вихід на світовий ринок;

3) направлений виключно на ринок власних високих технологій та відповідної продукції, на визначення пріоритетних напрямів науково-технічних досліджень, концентрації на них ресурсів і підвищення мотивації колективів учених, робітників та інноваційних структур.

Найбільш ефективним з точки зору надійної перспективи розвитку аграрної економіки, на нашу думку, є третій підхід з одночасним використанням окремих елементів двох інших.

Для підвищення ефективності АПК необхідно створити інноваційну модель розвитку галузі, основними елементами якої будуть:

- визначення основних напрямів інноваційного розвитку сільського господарства України;

- концентрація на цих напрямках науково-технічного та освітнього потенціалу країни;

- у точках такої концентрації інтеграція зусиль провідних наукових установ і навчальних закладів на підставах конкуренції;

- у системі управління АПК створення національної і

регіональних інноваційних структур;

- забезпечення дієздатного організаційно-економічного механізму інноваційного розвитку сільського господарства.

Перехід АПК України на шлях інноваційного розвитку може здійснюватися тільки на основі комплексного поєднання науки, наукового обслуговування та інноваційної інфраструктури. Аграрна наука представляє собою організаційний механізм інноваційної діяльності, направлений на забезпечення проведення постійних фундаментальних та прикладних досліджень, на основі яких створюються інновації, виробляється комплекс знань для забезпечення прискорення науково-технічного прогресу в АПК.

Отже, ключовими факторами розвитку національної інноваційної системи має бути достатній обсяг фінансових ресурсів на інвестування інноваційних проектів, підвищення якості планування стартового капіталу та обґрунтування розрахунків прибутків та збитків при розробці бізнес-плану підприємства. У зв'язку з цим, важливу роль відіграє розробка теоретико-методичних підходів до комплексної оцінки інноваційного потенціалу підприємства.

Зважаючи на це, інноваційний потенціал підприємства розглядається як комплексні категорії, які характеризують частота і ефективність впровадження на підприємстві інновацій, потенціал підприємства щодо розробки інновацій, готовність його персоналу до змін. Виходячи з цього дані про інноваційний потенціал підприємства є важливим інформаційним ресурсом при прийнятті управлінських рішень.

Таким чином, запропонована нами методика базується на використанні системи показників для комплексної оцінки інноваційного потенціалу підприємства на основі інтегрального показника. Запропонована система включає оптимальний перелік показників, які дозволяють об'єктивно вимірювати складові інноваційного потенціалу підприємства, встановити динаміку і взаємозв'язок загальних та індивідуальних тенденцій інноваційного розвитку. Комплексність і універсальність такої методики підвищує науково-теоретичну обґрунтованість прийняття рішень стосовно перспектив інноваційного розвитку підприємства.

На основі проведеного дослідження пропонуємо обрати такі стратегії розвитку як: виживання, мінімізації витрат, вибіркового

скорочення, ліквідація нерентабельних видів діяльності. При цьому механізмами активізації діяльності підприємств стане: реструктуризація підприємства шляхом створення кооперативів, поглинання підприємств, розширення варіантів участі підприємств у капіталі, реорганізація структури управління., а також пошук резервів внутрішньо системного характеру.

Література:

1. Гончарук А. Науково-практичні аспекти прийняття варіативних інвестиційних рішень / А. Гончарук // Економіка України. — 2011—№ 6—С.78-85
2. Лопатюк Р.І. Економічні механізми інвестування підприємств аграрної сфери: Монографія / Руслана Іванівна Лопатюк — Умань: ФОП Жовтий О.О., — 2014. — 154с.
3. Макаренко М. В. Оцінка інноваційного потенціалу як інструмент управління інноваційним розвитком регіону / М. В. Макаренко // Маркетинг і менеджмент інновацій. — 2011. — Т.1, № 3. — С. 62–71.
4. Транченко Л.В. Сучасний ресурсний потенціал розвитку сільського господарства / Л.В. Транченко, Р.І. Лопатюк, О.М. Транченко // The International Scientific and Practical Congress of Economists and Lawyers “The genesis of genius”— 2014. — Vol-2. —Р.74-78
5. Тідд Д., Бессант Д., Павітт К. Managing innovation. John wiley & Sons, LTD, Chichester, 2001. — Р. 38.

УДК 65.012

Лук’янова В.В.,
д.е.н., професор
АндрєваХ.Л.,
Хмельницький національний університет,
м. Хмельницький

ЕКОНОМІЧНА БЕЗПЕКА В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Розкрито теоретико-методичні основи управління економічною безпекою підприємства, її місце та роль у системі управління підприємством.

Ключові слова: економічна безпека, глобалізація, управління підприємством.

Reveals the theoretical and methodological foundations of management of economic security, its place and role in management.

Keywords: economic security, globalization, management.

Раскрыты теоретико-методические основы управления экономической безопасностью предприятия, ее место и роль в системе управления предприятием.

Ключевые слова: *экономическая безопасность, глобализация, управление предприятием.*

В сучасних умовах жодна країна не здатна самостійно виготовляти весь спектр необхідної продукції високої якості. Країнам доводиться вдаватися до міжнародного співробітництва та обміну. Що веде за собою ряд нових можливостей та перепон.

Україна переживає складні часи – переворот свідомості, протиріччя інтересів та агресію з боку сусіда. Інфляція, відсутність стабільності – руйнують економіку країни. Підприємства шукають нові способи забезпечення прибутків або хоча б утриматись від банкрутства.

Проблема економічної безпеки підприємництва, в тому числі на різних рівнях ієрархії управління економікою досліджується у наукових працях таких відомих вітчизняних та зарубіжних науковців, як Л. Абалкін, В. Абрамов, Ю. Алтухов, В. Андрійчук, Г. Андрощук, О. Барановський, І. Бінько, В. Богомоллов, А. Блінов, З. Варналій, Г. Вечканов, О. Власюк, В. Воротін, А. Гальчинський, В. Геєць, Т. Гладченко, О. Гончаренко, В. Базилевич, О. Рогач, Л. Лук'яненко, А.С. Філіпенко, А. Чухно, Т. Циба Т. Ковальчук, А. Козаченко, М. Козоріз, Б. Кравченко, П. Крайнев, Д. Ляпін, І. Мазур, О. Маліновська, В. Мунтіян, Г. Пастернак-Таранушенко, Н. Реверчук, В. Сенчагов, А. Сухоруков, Т. Хайлова, В. Шлемко та ін.

Метою цієї статті є узагальнення, поглиблення і розвиток теоретичних засад управління економічною безпекою підприємства.

Проблема забезпечення економічної безпеки держави характеризується найвищим рівнем пріоритетності та складності категорії, великою кількістю функціональних елементів та чинників, які її визначають. У зв'язку з цим обґрунтування теоретичних засад поняття «економічна безпека підприємництва» потребує узгодження із системою економічної безпеки держави, її структурними складниками, а також визначення місця економічної безпеки підприємницької діяльності у цій системі, здійснення ієрархічної декомпозиції рівнів управління безпекою національної економіки [1].

Важливість вивчення теоретичних засад та розробка прикладних рекомендацій зі зміцнення економічної безпеки підприємництва в

нових країнах з ринковою економікою, як правило, зумовлена призупиненням темпів розвитку малого і середнього бізнесу, зниженням рівня ділової активності населення, що не дозволяє поліпшити основні показники розвитку підприємництва, досягнути рівня розвинених держав, забезпечити належний та рівний доступ кожного громадянина до підприємницької діяльності. Відповідно необхідні проведення системно-структурного аналізу та імплементація позитивного світового досвіду забезпечення економічної безпеки підприємницької діяльності [3].

Рівень економічної безпеки підприємства не можна оцінити певним статичним показником, оскільки він містить, як мінімум, три компоненти:

- 1) існуючий рівень економічної безпеки підприємств (щодо ресурсного забезпечення виробничо-господарської та фінансової діяльності);
- 2) ефективність функціонування;
- 3) здатність до подальшого розвитку підприємства.

Економічна безпека підприємства – це стан його захищеності, який забезпечується при органічному симбіозі досягнення результатів діяльності підприємства та формуванні його здатностей [2].

Аналіз економічної безпеки підприємництва, який претендує на високий рівень повноцінності, повинен передбачати таку послідовність дій: аналіз існуючого стану та передумов її забезпечення → декомпозиційний аналіз економічної безпеки підприємництва на різних рівнях ієрархії управління економікою та у галузево-секторальному аспекті → визначення рівня забезпечення основних її функціональних складників → розрахунок інтегрального показника рівня економічної безпеки підприємництва [1].

Чинники, що формують відповідний рівень економічної безпеки підприємства, різноманітні і в кожній галузі виробництва мають свою специфіку. Однак є загальні, типові чинники, що впливають на рівень економічної безпеки підприємства незалежно від форм власності та галузі виробництва, але їх потрібно реалізовувати відповідно до чинного законодавства, спрямовувати їх на здійснення виробничої стратегії, досягнення належного рівня економічної безпеки кожного суб'єкта господарювання [4].

Під управлінням економічною безпекою підприємства

розуміємо сукупність взаємопов'язаних процесів планування, організації, мотивації контролю, які забезпечують економічну безпеку підприємства. Система економічної безпеки підприємства є комплексом організаційно-управлінських, технологічних, технічних, профілактичних і маркетингових заходів, спрямованих на кількісну й якісну реалізацію захисту інтересів підприємства від зовнішніх і внутрішніх загроз. Таке визначення заховує комплексність і багатоаспектність названого поняття, але не враховує, що важливим є пошук правильного співвідношення між вірогідними втратами при порушенні економічних інтересів підприємства і допустимою величиною витрат для запобігання або мінімізації втрат [5].

Система управління економічною безпекою підприємства, до складу якої входить сукупність управлінських, економічних, організаційних, правових, контролюючих і мотиваційних способів гармонізації інтересів підприємства з інтересами суб'єктів зовнішнього середовища, з урахуванням особливостей діяльності підприємства забезпечує отримання прибутку, розмір якого достатній для знаходження господарюючого суб'єкта в стані економічної безпеки.

Підкреслимо, що процесу правління незалежно від змісту завжди передбачає отримання, передачу, обробку і використання інформації. Саме суб'єкт управління відіграє дуже велику роль у переробці даних, у прийнятті управлінських рішень [6].

Основними групами заходів, які здійснюються керівництвом підприємства в процесі управління економічною безпекою, є такі:

а) кадрові – система заходів для усунення ризиків у зв'язку з володінням певною частиною персоналу інформацією, що може розцінюватися як комерційна таємниця, недостатнім кваліфікаційно-освітнім рівнем працівників, помилками та зловживаннями;

б) інформаційно-аналітичні – система заходів, що проводяться з метою прийняття ефективних та дієвих управлінських рішень, що стосуються стратегії тактики розвитку підприємства;

в) фінансово-економічні – забезпечення економічної ефективності господарської діяльності суб'єкта господарювання; забезпечення фінансової стабільності та фінансової незалежності; забезпечення високої конкурентоспроможності продукції, товарів та послуг;

г) правові – дії, спрямовані на відслідковування нових

законодавчих актів, що приймаються у сфері економічної безпеки, та активне застосування усіх законів та підзаконних актів України у боротьбі за інтереси конкретного суб'єкта господарювання;

д) техніко-технологічні – заходи, спрямовані на досягнення відповідного рівня освоєння виробничої потужності, інноваційну політику підприємства, своєчасне оновлення основних виробничих фондів тощо;

е) ресурсні – система заходів, що проводяться з метою забезпечення виробництва основними ресурсами: фінансовими, матеріальними, трудовими та ін [7].

До найважливіших напрямів формування економічної безпеки України в умовах глобалізації необхідно віднести: регулювання розвитку зовнішньої торгівлі за дотримання економічних інтересів і забезпечення економічної безпеки; підвищення економічної ефективності зовнішньоекономічної діяльності в умовах інтеграції національної економіки в світове господарство; розвиток експортного потенціалу (насамперед за допомогою розширення виробництва високотехнологічних товарів), проведення політики імпортозаміщення; підтримка інтересів вітчизняних експортерів на зовнішніх ринках з метою поновлення і збереження їхніх позицій; досягнення стабілізації курсу національної валюти стосовно довільно конвертованих валют (долар, євро, російський рубль); забезпечення безперебійної роботи транспортних магістралей, що з'єднують Україну з зовнішніми ринками (залізничний і автомобільний транспорт, магістральні газо- і нафтопроводи, міжсистемні та міжрегіональні лінії електропередач) тощо. Таким чином, лише створення власної системи економічної безпеки надасть можливість Україні уникнути можливих руйнівних наслідків швидкого «відкривання» національної економіки, забезпечити її конкурентоспроможність, захистити вітчизняного товаровиробника й ефективно взаємодіяти з міжнародними фінансовими та економічними структурами.

Стабільний розвиток та функціонування вітчизняних підприємств неможливі без належного захисту діяльності підприємств від впливу внутрішніх та зовнішніх факторів. Це забезпечується лише при підтримці достатнього рівня економічної безпеки діяльності підприємств. Відсутність на сьогоднішній день єдності дослідників

щодо визначення економічної безпеки підприємства створює необхідність подальшого вивчення даного питання.

Література:

1. Васильців Т.Г. Економічна безпека підприємництва України: стратегія та механізм зміцнення: Монографія. – Львів: Арал, 2008. – 384с.
2. Іващенко Г. А. Ідентифікація дефініції «економічна безпека підприємства» / Г. А. Іващенко, О. Ф. Ярошенко // Науковий журнал «Бізнес Інформ». №9, Харків, 2011. – С. 129 – 131.
3. Козаченко А. В. Экономическая безопасность предприятия: сущность и механизм обеспечения / А. В. Козаченко, В. П. Пономарев, А. Н. Ляшенко. – К.: Либра, 2003. – 280 с.
4. Ортинський В. Л. Економічна безпека підприємств, організацій та установ : навч. посібник / В. Л. Ортинський, І. С. Керницький, З. Б. Живото та ін. – К.: Правова єдність, 2009. – 544 с.
5. Кириченко А. А. Методологічні основи економічної безпеки суб'єктів господарювання в трансформаційній економіці / А. А. Кириченко, Ю. Г. Кім // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 12 (90). – С. 53- 65.
6. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства: підручник. – [За заг. ред. С.Ф. Покропивного]. – К.: КНЕУ, 2001. – 528 с.
7. Ареф'єва О.В. Наукові основи формування економічної безпеки підприємств [Текст] / О. В. Ареф'єва // Недержавна система безпеки підприємництва як суб'єкт національної безпеки України: матеріали наук.-практ. конф. (Київ, 16 трав. 2001 р.) / М-во освіти і науки України; Європ. ун-т. – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2003. – С. 49–53

УДК 331.1

Любченко Н.Л.,
к.е.н

Хмельницький національний університет,
м. Хмельницький

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИМІРЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРАЦІ

У статті доведено, що оцінка ступеня ефективності праці кожного працівника – необхідний інструмент управління ефективністю будь-якої компанії. Автор досліджує методичні особливості оцінки ефективності праці залежно від сфери діяльності та рівня управління.

Ключові слова: ефективність праці, оцінка, компетентність персоналу.

The article proves that the assessment of the efficiency of each employee is an essential tool for performance management of any company. The author examines the

methodological features for evaluating the effectiveness of labor, depending on the scope and level of management.

Keywords: *business performance, assessment, competence of personnel.*

В статье доказано, что оценка уровня эффективности труда каждого работника – необходимый инструмент управления эффективностью любой компании. Автор исследует методические особенности оценки эффективности труда в зависимости от сферы деятельности и уровня управления.

Ключевые слова: *эффективность труда, оценка, компетентность персонала.*

Оцінка ефективності праці персоналу є необхідною складовою системи управління персоналом. Від якості та достовірності системи оцінки ефективності праці персоналу залежить конкурентоспроможність підприємства, його привабливість для зовнішніх та внутрішніх інвесторів, здатність до стійкого розвитку. Прості підходи до вимірювання продуктивності праці та порівняння з нормативними значеннями вже не можуть повною мірою оцінити результати діяльності персоналу на великих промислових підприємствах.

Незважаючи на значну кількість досліджень [1, 2, 4], у практиці роботи вітчизняних підприємств проблема адекватного і точного оцінювання ефективності праці персоналу і досі залишається найбільш складною та потребує подальшого вирішення.

Предметом дослідження є методичні аспекти оцінювання рівня ефективності праці персоналу підприємства.

Основною проблемою економічної теорії та господарської практики є аналіз співвідношення витрат і результатів. Витрати визначаються відносно економічних ресурсів. Результати характеризуються обсягом випуску продукції, доданою вартістю, прибутком, а також показниками конкурентоспроможності, якості життя. Відношення «результати – витрати» називають ефективністю. Результати економічної діяльності найчастіше виражають обсягами продукції та прибутку. Тому практично найважливішими показниками ефективності є продуктивність і рентабельність. Рентабельність праці у загальному випадку характеризується відношенням прибутку від певного виду діяльності до відповідних витрат праці, матеріалів та інших ресурсів.

Перехід економіки України на ринкові умови виробництва обумовив можливість застосування схеми класифікації факторів, що

впливають на продуктивність праці, пов'язаних із витратою поточних матеріальних затрат (продуктивність фондів, матеріальних затрат) і нематеріальних затрат, тощо.

Особливу увагу в оцінюванні ефективності використання ресурсів живої та уречевленої праці на підприємстві слід приділити аналізу динаміки показників продуктивності та рентабельності праці його персоналу. За результатами аналізу й оцінювання стану економічної системи настає черга розробки відповідних програм з метою планування поліпшення відповідних показників діяльності даної економічної системи (підприємства, організації).

Оцінювання ефективності праці працівника спрямовано на реалізацію трьох цілей: адміністративної, інформаційної і мотиваційної (рисунок 1).

Найбільшого розповсюдження для аналізу ефективності праці отримали показники, що характеризують продуктивність праці (виробіток та трудомісткість продукції). Основним недоліком даних показників є нівелювання якісними параметрами праці та результатами праці зокрема, а також неможливість його застосування при оцінці ефективності праці невиробничого персоналу.

При використанні обсягу реалізованої продукції як показника ефективності праці проводиться порівняння фактично виконаного обсягу робіт із запланованим. Важливою перевагою цього показника є те, що він є найбільш простим за структурою і у використанні. Більш точно ефективність праці відображає прибуток підприємства.

Загальним недоліком розглянутих показників є те, що вони відображають ефективність праці всіх працівників підприємства без урахування їх дольової участі і, відповідно, не відображають ефективність праці кожного виконавця окремо.

Виходячи з необхідності реформування моделі трудових відносин і управління людським фактором у напрямку значно кращого використання творчих здібностей людини оцінювання ефективності праці часто зводять до оцінювання її компетентності.

На думку Турчини В. М. [2, с. 50], існуючі показники оцінювання ефективності праці збігаються з показниками споріднених до ефективності понять, а тому нівелюють сутнісними аспектами ефективності праці як такої. Це робить її синонімом до інших категорій, таких, як продуктивність, дохідність, рентабельність тощо.

Цим автором пропонується розуміти ефективність праці як показник, що виражає ступінь оптимального співвідношення між результатами та затратами праці, за умови належної якості праці.

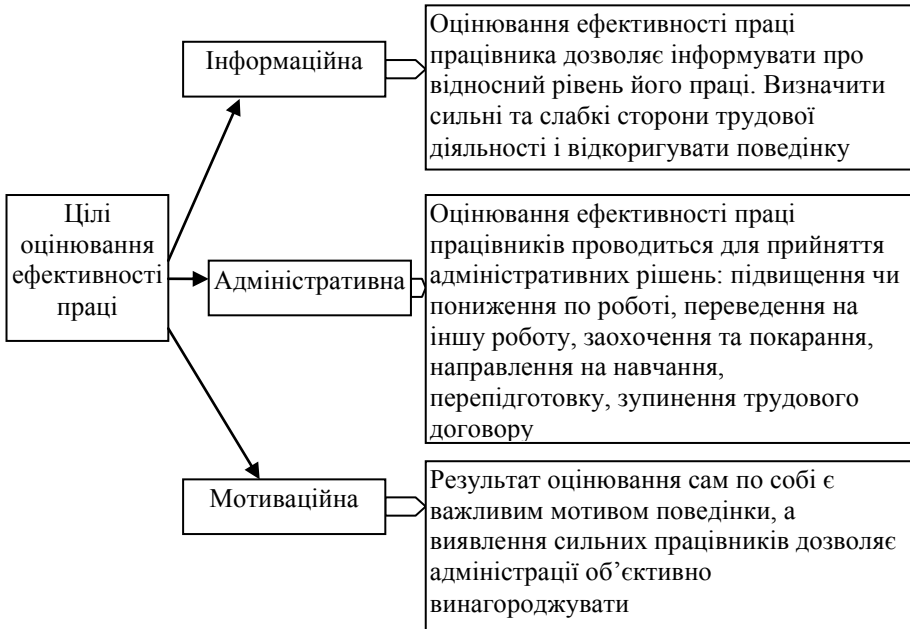


Рис. 1. Основні цілі оцінювання ефективності праці [5]

Показник якості праці має відображати характеристики живої праці конкретного працівника порівняно з працею інших працівників, а також працею, взятою за еталон. За такою логікою якість праці визначається ні чим іншим як компетентністю працівника, адже, оцінюючи компетентність персоналу, в найзагальнішому вигляді оцінюються: здібності персоналу (рівень освіти, обсяг знань, професійні навички, досвід роботи у певній сфері тощо); особисті властивості (ініціативність, комунікабельність, надійність тощо); мотивація (коло професійних й особистих інтересів, прагнення зробити кар'єру тощо).

Компетентність персоналу – категорія дуже динамічна, перебуває у постійному розвитку. Вона може бути значно підвищена

за рахунок навчання, самоосвіти, найму працівників зі сторони і особливо мотивації. Тому завданнями управління ефективністю праці є оптимізація результативності дій працівників, що залежать від компетентності.

Складні процеси праці, значна кількість персоналу з різними компетенціями та різними функціями у системі управління, взаємозв'язок структурних підрозділів при виконанні комплексу робіт та бізнес-процесів призводять до того, що оцінка ефективності праці персоналу повинна проводитися системно, з урахуванням різних рівнів, критеріїв, показників та методів.

Для оцінки ефективності праці окремих працівників слід також використовувати ідею ключових показників, кількісні та якісні нормативи або індикатори, для того щоб визначити якість виконаних завдань та функцій, ступінь їх складності, витрати часу, необхідні компетенції.

Ефективність праці персоналу підприємств слід також оцінювати за наступними критеріями, такими як: організаційна ефективність; соціальна ефективність та економічна ефективність. Ці критерії також слід застосовувати для різних рівнів управління, тобто для оцінки діяльності керівників вищого, середнього та низового рівня, а також для безпосередніх виконавців.

Наприклад, організаційна ефективність для керівників вищого рівня може бути оцінена через якість виконання управлінських функцій, використання можливостей розвитку сфери діяльності підприємства на ринку, забезпечення стійкого розвитку підприємства завдяки обраним стратегіям та прийнятим рішенням.

Для керівників середнього рівня організаційна ефективність може бути оцінена через оперативність, якість та своєчасність виконання управлінських рішень. Організаційну ефективність праці керівників низового рівня та безпосередніх виконавців можна оцінити через якість виконання управлінських або оперативних функцій, рівень автоматизації та механізації праці, рівень організації робочих місць, рівень безпеки умов праці на підприємстві.

Соціальна ефективність оцінки праці персоналу виражається для всього колективу та вимірюється за допомогою таких показників, як: показник плинності кадрів, показник закріплення кадрів, стан трудової дисципліни, морально-психологічний клімат.

Економічна ефективність результатів праці персоналу підприємств паливно-енергетичного комплексу може бути також оцінена для різних рівнів ієрархії, тобто на рівні підприємства, окремих структурних підрозділів або груп, а також на рівні окремих працівників або категорій персоналу.

Наприклад, на рівні підприємства економічна ефективність діяльності підприємства з урахуванням внеску всього персоналу визначається через обсяги реалізації продукції, прибуток, рентабельність діяльності.

Економічна ефективність на нижчих рівнях ієрархії, для відповідних структурних підрозділів або груп працівників, може бути оцінена за допомогою окремих бюджетів та їх виконанням, вартістю виготовленої продукції або послуг, розміром виробничих та невиробничих витрат. Економічна ефективність для окремих працівників може бути оцінена через вартість та економічний ефект виконаних функцій, завдань або послуг у відповідності до заданих компетенцій працівника та якості виконаної роботи.

Оцінювання результатів праці персоналу – це тривалий і досить складний процес, що потребує використання різних груп методів (статистичних, економіко-математичних, експертних, соціологічних) та розробки й використання різних груп показників. Доцільно використовувати не тільки стандартні статистичні показники для оцінки результатів праці, але розробляти нові, штучні показники, з урахуванням специфіки підприємства, технологічних особливостей, режиму роботи структурних підрозділів, тощо. Для порівняння ефективності праці окремих структурних підрозділів або підприємств в цілому також корисними будуть розроблені інтегральні показники, за допомогою яких можна створювати рейтинги та комплексно оцінювати роботу економічного суб'єкта. Для підприємств також необхідно визначати вартісні і натуральні показники для окремих структурних підрозділів, впроваджувати систему бюджетування для оцінки їх ефективності діяльності [3, с. 260].

Після проведення аналізу та оцінки стану ефективності праці необхідним є прийняття рішень відносно напрямків підвищення ефективності праці підприємства.

Таким чином, оцінювання ступеня ефективності праці кожного працівника – обов'язковий інструмент управління ефективністю праці

будь-якої компанії. Соціальні реформи мають бути спрямовані на заохочення роботодавців інвестувати в освіту, здоров'я своїх працівників, а також у створення умов для реалізації творчого потенціалу працівників. Нові нормативні акти мають бути не лише декларованими, а й передбачати більш суворий контроль за дотриманням трудового законодавства України.

Література:

1. Нижник В. Удосконалення системи регулювання затрат і результатів праці за умов транзитивного періоду / В. Нижник // Регіональна економіка. – 2003. – № 1. – С. 194–201.
2. Турчина В. М. Оцінювання ефективності праці персоналу як інструмент формування та використання людського капіталу / В. М. Турчина // Управління розвитком. – 2010. – Вип. 3. (79). – С. 49–50.
3. Тюпишева О. Ю. Система оцінки ефективності праці персоналу підприємств паливно-енергетичного комплексу / О. Ю. Тюпишева // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 5. – Т. 4. – С. 259–262.
4. Чернега І.І. Проблеми визначення понять продуктивності й ефективності праці / І.І. Чернега [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znptdau/2012_17_2.
5. Шевченко А. Ф. Ефективність праці та фактори її підвищення при переході до ринкової економіки / А. Ф. Шевченко. – Кам'янськ-Шахтинський: Станіца, 1994. – 107 с.
6. Яценко О. І. Продуктивність та ефективність праці у торгівлі, їх взаємозв'язок та методи оцінки / О. І. Яценко, Н. І. Капустяк // Науковий вісник. Національний лісотехнічний університет України : зб. науково-техн. праць. – 2007. – Вип. 17.1. – С. 286–290.

УДК 657.1

Марковська Т.С.,

викладач

Технологічно-економічний коледж Миколаївського національного
аграрного університету,
м. Миколаїв

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті розглянуто теоретичні основи інституціонального розвитку бухгалтерського обліку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, інституціональна теорія, інституціональне середовище, інституціоналізм, транзакційні витрати.

The article considers the theoretical framework of institutional development accounting.

Keywords: accounting, institutional theory, institutional environment, institutionalism, transaction costs.

В статье рассмотрены теоретические основы институционального развития бухгалтерского учета.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, институциональная теория, институциональная среда, институционализм, транзакционные издержки.

Визначальною передумовою затребуваності та значимості вітчизняного бухгалтерського обліку в національному та глобальному економічному просторі є створення в нашій країні дієвого інституціонального забезпечення бухгалтерських реформ.

Бухгалтерський облік як соціальний вид діяльності, першопричини його інституціалізації, структура соціально-економічного інституту та інституціональні чинники росту є предметом дослідження інституціональної теорії. Однак цей аспект досліджень бухгалтерського обліку недостатньо розкритий у сучасних дослідженнях.

Дослідженню цих питань присвячені праці Г.Г. Кірейцева, В.М. Жука, С.Ф. Легенчука, В.М. Метелиці, І.Б. Садовської, Н.В. Семенишеної, О.М. Петрука та інших. Проте, недостатньо висвітленим залишається питання врахування інституціональних чинників при аналізі тенденцій і визначенні шляхів розвитку

бухгалтерського обліку.

В основі інституціонального підходу лежить інституціональна економічна теорія. Вона характеризується значною кількістю різноманітних шкіл та концепцій (неоінституціональна економічна теорія, економічна теорія права власності, теорія трансакційних та інтеракційних витрат, нова політекономія тощо).

Застосування цього підходу у розвитку облікової науки пояснюється кількома обставинами.

По-перше, тим, що економічна теорія є методологічною основою бухгалтерського обліку, тому будь-які її зміни апіорі впливають на теорію бухгалтерського обліку.

По-друге, практика обліку знаходиться безпосередньо в сфері розвитку економіки, даючи необхідну інформацію про економічні об'єкти різного роду інституціям і користувачам.

По-третє, це поняття досить широко застосовується в останній час для характеристики процесів становлення і розвитку того чи іншого явища.

Такі процеси відбуваються і з бухгалтерським обліком, який є одним із інститутів, що змінюється під впливом економічних трансформацій.

Нарешті, інституціоналізації бухгалтерського обліку сприяють такі важливі його характеристики, як здатність облікової системи акумулювати інформацію (про фактичний стан об'єктів) із зовнішнього середовища, накопичувати її, переробляти та надавати зацікавленим користувачам (інституціям) у відповідності з їхніми запитами.

Крім того, облікова система реалізується через такі форми, як формалізовані (законодавчі і нормативні акти) і неформалізовані (звички, процедури, які відображають загальну згоду; домовленість, що склалася у суспільстві) схеми взаємодії, здатна змінюватися у відповідності із зміною запитів різного роду інституцій та окремих користувачів інформації, постійно модифікується і поновлюється.

Відбувається, таким чином, процес формування, закріплення і удосконалення інституціональних форм у обліковій системі, який називається інституціоналізацією.

Також важливе значення має те, що бухгалтерський облік є одним із механізмів значного впливу на економіку, оскільки саме

через нього вона регулюється законами та іншими державними нормативно-правовими актами.

Тобто безпосередньо через облік, як окремих інститут (набір правил і норм) і регулюється, і контролюється господарська діяльність підприємств (фірм, компаній) — усіх учасників ринкового (інституціонального) середовища економіки не тільки однієї країни, а й усієї економіки у глобальному масштабі.

Про це свідчать різного роду міжнародні стандарти, які регулюють бухгалтерський облік як основу створення фінансової звітності, яка задовольняла б запити транснаціональних корпорацій в усьому світі.

А оскільки інституційне середовище (інституції, що регулюють економіку і облік, та їх вимоги і запити до облікової інформації) змінюється, відбувається постійний перегляд міжнародної регламентації (регулювання) у сфері бухгалтерського обліку — все це призводить до необхідності підпорядкування теорії бухгалтерського обліку тим нормам, які змінилися на практиці.

Саме застосування інституціонального підходу у обліковій теорії дозволяє пояснити ці процеси.

Це пов'язано з тим, що цей підхід має не лише пізнавальний, а й практичний потенціал, оскільки більш глибоко й адекватно відображає реальну дійсність на основі вивчення інституційної побудови економіки.

Найкраще застосування економічної теорії, зокрема, теорії інституціоналізму, у розвитку бухгалтерського обліку обґрунтував В.М. Жук.

Він, зокрема, зазначає, що дослідження інституціональної доктрини обґрунтовується її здатністю пояснити сучасний стан та перспективи розвитку глобальної і національної бухгалтерської системи з позиції взаємодії: базових соціально-економічних мотивів користувачів бухгалтерської інформації, самих бухгалтерів, нормативно-правових норм регулювання, організаційних форм бухгалтерської діяльності та її самоорганізації [4, с. 26].

В інституціональному аспекті бухгалтерський облік розглядається як вид соціальної діяльності, який сформувався в процесі спеціалізації і суспільного розподілу праці, ключовим елементом якого є людина, озброєна фаховими знаннями. Визначаючи

провідну роль особи бухгалтера у діяльності в цій сфері, Я. В. Соколов наголошує: «Бухгалтерський облік – це те, що, відповідно до визначених правил, робить бухгалтер» [1, с.16].

Розглядаючи бухгалтерський облік сьогодні, можна з впевненістю стверджувати, що це досить сформований соціально-економічний інститут, що представлений системою формальних та неформальних правил, дотримання яких забезпечується відповідними механізмами. Цим інститутом передбачаються дії суб'єктів діяльності у сфері бухгалтерського обліку для забезпечення об'єктивності та достовірності інформації, представленої у фінансовій звітності, з метою дослідження соціально-економічних об'єктів, процесів і явищ.

За основоположниками інституціональної теорії інститути – це звички, стереотипи думок і дій, що спираються на традиції, ментальність, що в комплексі впливає на економічну діяльність. Інститути, одночасно з неформальними мають і формальну ознаку – оформлення в закони («правила гри») і далі в структури, професійні об'єднання тощо. Бухгалтерська діяльність, в усіх її складових, від правил побудови (гри) і до професійного оформлення, має також, інституційні ознаки [2, с.100].

Різноманітність інститутів в рамках систем, що реформуються, а в сучасному світі це в рівній мірі відноситься як до національних, так і глобальних систем, породжує питання і проблеми заміни старих інститутів новими. В глобальній системі - інституціональна теорія направлена на реалізацію універсальної моделі розбудови економіки, запровадження соціальних та екологічних стандартів для всього людства.

Держава стає найвищою організацією координації інституційних відносин, що формує універсальні принципи поведінки для більшості суб'єктів. Будучи інститутом особливого роду, держава створює так званий “інституційний корсет”, що підтримує ринкове середовище в необхідній формі. Такий корсет складається із спеціальних видів діяльності держави – законодавчої, адміністративної, контрольної, наглядової, захисної, яким відповідають інституційні інструменти й установчі структури, що встановлюють для господарських агентів універсальний порядок дій [3, с. 78].

У інституційному середовищі бухгалтерський облік посідає важливе місце як спрямовуючий, регулюючий та контролюючий

механізм. Про це свідчить присутність в обліку інституційного підходу як у практичній площині, так і в теоретичному аспекті. У практичній площині підхід присутній, по-перше, як інститут – набір положень, стандартів, законів, яких потрібно дотримуватися суб'єктам господарювання (зокрема, Міжнародні стандарти фінансової звітності), на основі яких розробляються та впроваджуються у економічне життя національні П(С)БО); по-друге – як організація (бухгалтерський апарат, бухгалтерія), що реалізує ці норми: обліковий апарат в умовах інституційного підходу розглядається як окрема інституція (організація) в управлінській структурі підприємства, що регулює усі його економічні процеси через принципи та методи обліку. При цьому суб'єктами, що регулюють усі ці процеси та виконують облікові роботи, є бухгалтери. Їх поведінка підпорядковується інституційному підходу, оскільки потребує організації та регулювання діяльності як кожного працівника, щодо виконання ним посадових обов'язків, так і колективу в цілому.

Основна мета обліку за інституційного підходу – це задоволення запитів інституцій та окремих зовнішніх та внутрішніх користувачів цільової інформації. Відтепер саме вони формують і інститути, і нові завдання обліку: законодавчо-регуляторні, методологічні, методичні та з формування професії. Виконання цих завдань змінює інші елементи концептуальних основ обліку: регламенти, звітність і принципи обліку. За інституційного підходу регламенти реалізуються через законодавчо-регуляторні завдання, які полягають у визначенні пріоритетних напрямів формування законодавчо-нормативних та організаційних передумов забезпечення ефективної державної політики щодо регламентації системи бухгалтерського обліку та звітності [4, с. 261].

Підводячи підсумки варто зазначити, що практика обліку знаходиться безпосередньо у сфері розвитку економіки (як основа створення інформації для неї), тому інституційний підхід останньої перемістився до системи бухгалтерського обліку, змінюючи її практику й теорію.

Література:

1. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
2. Жук В.М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / В.М. Жук // *Фінанси України*. - 2009. – № 7. - С. 100-113.

3. Гриценко О.А. Місце держави в інституційному просторі трансформаційної економіки / О.А. Гриценко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. пр. Т. 11. — Суми : ВВП “Мрія- 1” ЛТД, УАБС, 2004. — С. 76–82.

4. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В.М. Жук. — К.: ННЦ ІАЕ, 2009. — 648 с.

5. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: Монография / В.Н. Жук. — СПб.: АНО ИПЭВ, 2013. — 416 с.

УДК 657.471:622.687

Медвідь Л.Г.,
к.е.н., доцент,
Кузьмінська К.І.,
здобувач
Львівська комерційна академія,
м. Львів

ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ЗА “ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ” ЯК ОСНОВА ПОБУДОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ГІРНИЧО-ЗБАГАЧУВАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

У статті розглянуто особливості організації та методу обліку витрат за “центрами відповідальності” на гірничо-збагачувальних підприємствах. Надано пропозиції щодо удосконалення системи управлінського обліку виробничих витрат.

Ключові слова: *центр відповідальності, система управління витратами, гірничо-збагачувальні підприємства*

The article discusses the features of organization and method of cost accounting for the “responsibility centers” in the mining and processing enterprises. Provided suggestions for improvement of managerial accounting of production costs.

Keywords: *center responsibility, system management costs, mining and processing enterprise.*

В статье рассмотрены особенности организации и методике учета затрат по “центрам ответственности” на горно-обогатительных предприятиях. Предоставлены предложения по усовершенствованию системы управленческого учета производственных затрат.

Ключевые слова: *центр ответственности, система управления затратами, горно-обогатительные предприятия.*

Прибутковість гірничо-збагачувальних підприємств залежить від організації системи управління господарською діяльністю та можливостей менеджерів приймати правильні управлінські рішення. Одним із основних факторів, від якого залежить успішне досягнення цієї мети, є відповідна організація обліку. Адже в обліковій системі формується оперативна, достовірна та адекватна управлінським потребам інформація про виробничі витрати підприємства. Саме організація обліку витрат за центрами відповідальності являється одним із основних підходів до побудови ефективної системи управління витрат.

Дослідженню проблем побудови управлінського обліку за центрами відповідальності приділили увагу у своїх працях вітчизняні та зарубіжні вчені: Бачинський В.І., Бондаренко Т.Ю., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Друри К., Куцик П.О., Нападовська Л.В., Палій В.Ф., Чижевська Л.В., Хорнгерн Ч., Фостер Дж. Разом з цим, ще не знайшли свого вирішення питання практичного застосування методики обліку за центрами відповідальності, зокрема на гірничо-збагачувальних підприємствах. Вирішення питань вдосконалення процесу обліку витрат за центрами відповідальності стало актуальним для гірничорудної галузі.

Метою дослідження є теоретичне та практичне обґрунтування і висвітлення основних передумов впровадження центрів відповідальності на гірничо-збагачувальних підприємствах як елементів організації управлінського обліку витрат.

Організаційна структура підприємства складається із сукупності взаємопов'язаних структурних одиниць – підрозділів, кожний з яких, у межах своїх повноважень, здійснює управління господарською діяльністю та внаслідок чого витрачає певну сукупність різних видів ресурсів (фінансових, матеріальних, трудових), і несе відповідальність за отриманий результат. Так, Нападовська Л. В. зазначає, що “виділення в структурі підприємства центрів відповідальності дає змогу поєднувати централізоване керівництво з максимальною ініціативою менеджерів структурних підрозділів в інтересах досягнення спільної мети” [1]. Тобто виділення центрів відповідальності дає можливість не тільки виявити загальну суму економії або перевитрат різних ресурсів, але й точно визначити, на якій ділянці і через чію провину допущено перевитрати, сприяє

підвищенню рівня відповідальності керівників підрозділів, одночасно, сприяє більшій ініціативі в прийнятті тих або інших управлінських рішень.

Слід відмітити, що існують різні точки зору щодо поняття “центр відповідальності”. Так, одні автори центром відповідальності називають підрозділ за яким встановлена відповідальність конкретного працівника за рівень витрат та обсяги діяльності [1, 2]. Інші вчені центр відповідальності розглядають як організаційну одиницю управління керівник якої: має право приймати рішення щодо використання ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових); відповідає за виконання поставлених планів, в т. ч. й підлеглих йому підрозділів (центрів відповідальності нижчих рівнів) [3, 4]. Узагальнюючи погляди вчених під центром відповідальності розумітимемо підрозділ, керівник якого несе персональну відповідальність за результати діяльності та здійснює контроль.

У гірничо-збагачувальному виробництві структура технологічного процесу виступає основою для розподілу та кооперування праці. Відкритий спосіб видобутку ільменітовмісної руди передбачає поєднання різних видів робіт: гірничопідготовчих, видобувних та збагачувальних, які здійснюються бригадами, що входять до складу різних структурних підрозділів. Дана особливість передбачає ведення обліку за структурними одиницями суб'єкта господарювання та отримання необхідної інформації як для внутрішньогосподарського управління підприємством, так і для аналізу витрат за технологічними процесами. Тому, враховуючи децентралізовану структуру досліджуваних підприємств, нами запропоновано використання методу обліку витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності. При цьому функціональні підрозділи комбінату матимуть можливість самостійно контролювати господарські операції, пов'язані із виробництвом та кінцевим випуском напівфабрикатів та/або готової продукції (концентрату).

Виділення центрів відповідальності передбачає здійснення значних змін щодо організаційної структури підприємства, організації облікового процесу, документообігу та форм первинних документів. На нашу думку, доцільним буде виділення декількох взаємопов'язаних та взаємозалежних етапів формування центрів відповідальності:

– виділення центрів відповідальності за якими зосереджено

основні групи витрат;

- чіткий розподіл відповідальності;
- встановлення відповідальних за результати діяльності центру відповідальності – керівників структурних підрозділів;
- перелік планів і звітів, що складаються кожним центром відповідальності;
- визначення показників оцінки ефективності роботи центра відповідальності щодо витрат;
- проведення аналізу результатів діяльності підрозділу.

Питання управлінського обліку законодавчо не регламентовані. А це означає, що при організації системи управління враховуються особливості та потреби конкретного підприємства. Таким чином, на практиці при виділенні центрів відповідальності підприємства застосовують індивідуальний підхід. При цьому слід звернути увагу на те, що чим детальнішим буде їх поділ, тим повнішим, точнішим та достовірнішим буде формування інформації – основи прийняття ефективних управлінських рішень.

На гірничо-збагачувальних підприємствах облік витрат ведеться у розрізі кар'єрів та збагачувальних фабрик, тобто структура виробничо-технологічного циклу гірничо-збагачувальних комбінатів поєднується із організаційною побудовою досліджуваних підприємств. Інформація про виробничі витрати в основному групується у розрізі кожного об'єкту, що дає можливість вивчати витрати за місцями їх виникнення та виділити центри відповідальності. Тому відокремлення центрів відповідальності гірничо-збагачувального комбінату є досить складним та потребує значних зусиль. Зокрема, підприємства досліджуваної галузі мають складну організаційну структуру, яку також слід враховувати при створенні дієвої системи управління:

- найвищий рівень управління представлений директором (керівником), його заступниками (заступник комерційних питань, заступник з питань охорони праці та інших) та головним інженером;
- на тактичному (середньому) рівні управління можна виділити керівників функціональних служб, а саме: головного бухгалтера, начальника відділу кадрів тощо;
- операційний рівень представлений підрозділами основного (кар'єри, збагачувальні фабрики) та допоміжного виробництва

(енергетичний цех, геологорозвідувальна служба тощо).

Таким чином, кожному заступнику директора (генерального директора) підпорядковуються відповідні підрозділи підприємства. У свою чергу кожний підрозділ (відділ) має керівника, який відповідає за ведення та організацію роботи у ньому. Внаслідок такої організаційної структури відбувається ефективне управління діяльністю підприємства. Кожна структурна одиниця є відокремленим підрозділом, тобто вона самостійно організовує свою діяльність і відповідає за її здійснення, витрати та результати. Керівники відділень щотижня звітуються перед вищим керівництвом за виконану роботу та обговорюють питання, які є важливими для діяльності підрозділів як структурних одиниць, так і організації в цілому. При цьому саме підприємство являє собою ієрархію центрів відповідальності: на нижньому рівні знаходяться відділи та виробничі ділянки (кар'єри (рис. 1), збагачувальні фабрики (рис. 2)) на чолі з керівниками відділень, керівники відділень підпорядковуються заступникам директора; заступники, у свою чергу, відповідають перед директором. Саме підприємство також є центром відповідальності (номінальним центром витрат) на чолі з директором, який відповідає за його діяльність.

На гірничозбагачувальних підприємствах місця виникнення витрат та центри витрат тісно пов'язані між собою та є досить розгалуженими тому вони можуть співпадають. Наприклад, етапи виробничого процесу збагачення є як центрами витрат, так і місцями виникнення витрат. Так, на нашу думку, виділення місць виникнення витрат найефективніше здійснювати у розрізі етапів виробничого процесу та за кожним технологічним процесом. Це дасть змогу здійснювати контроль за понесеними витратами безпосередньо у момент їх виникнення та вжити заходів щодо їх мінімізації.

Проведені дослідження показують, що місця виникнення витрат і виробничі технологічні процеси виокремлюється для обліку та калькулювання собівартості продукції, а центр відповідальності – для регулювання обсягу виникнення витрат, управління собівартістю, визначення результатів діяльності підрозділу та здійснення контролю.

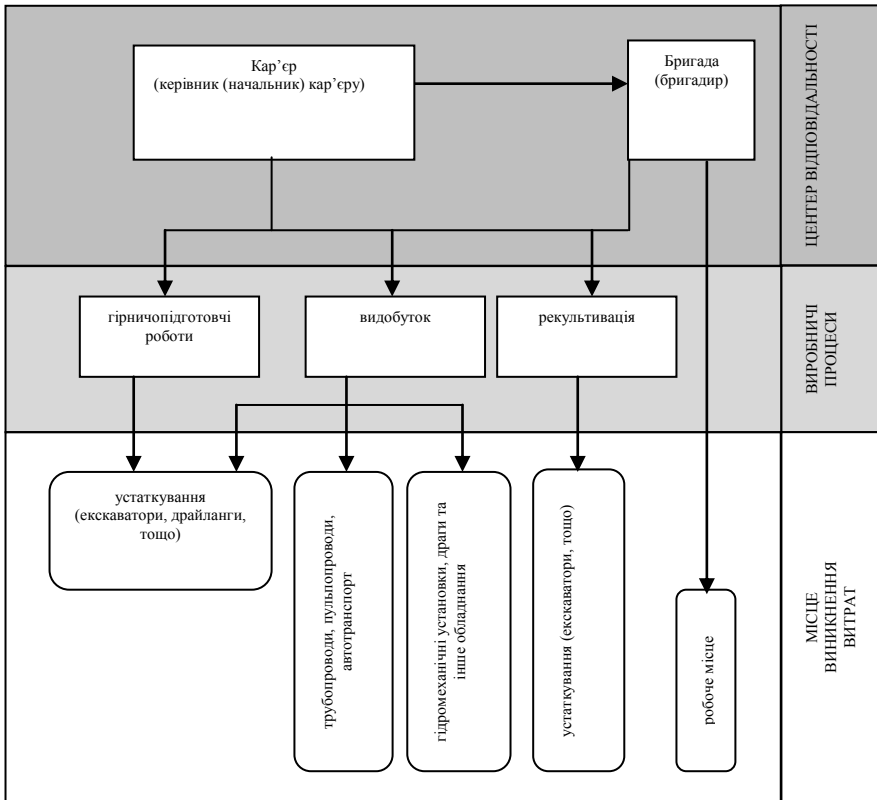


Рис. 1. Схема виділення центрів відповідальності та місцями виникнення витрат кар'єру гірничо-збагачувального підприємства

Побудова управлінського обліку за центрами відповідальності передбачає зміну всієї організаційної структури управління підприємством. Тому для підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності у кожному підрозділі та на підприємстві в цілому потрібно створити відповідну систему документообігу, визначити та затвердити форми первинних документів (із врахуванням специфіки діяльності) та форми внутрішньогосподарських звітів. При такій організації важливим є встановлення відповідальних осіб за здійснення конкретних операцій та проведення ефективного внутрішньогосподарського контролю.

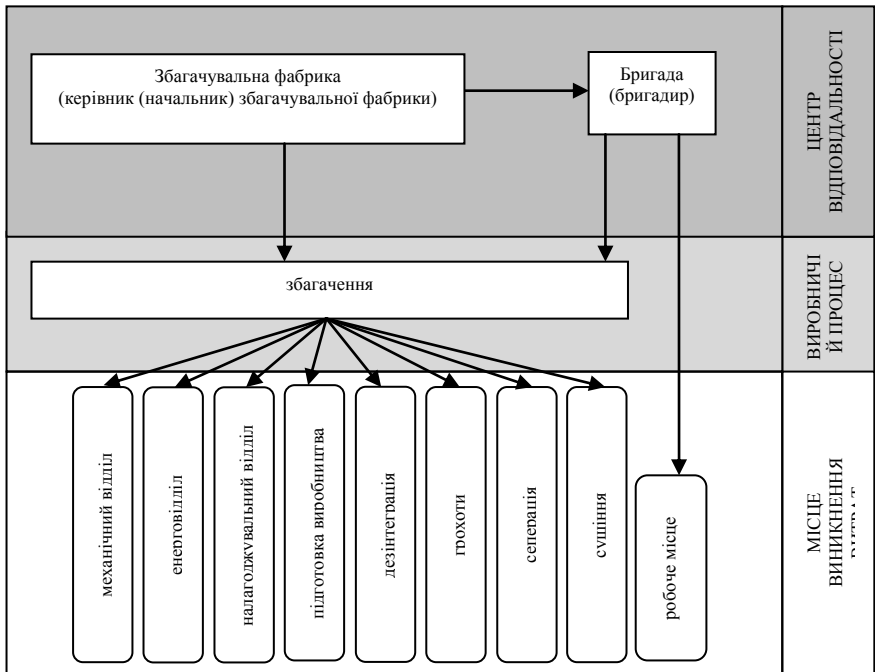


Рис. 2. Схема виділення центрів відповідальності та місць виникнення витрат збагачувальної фабрики гірничозбагачувального підприємства

Отже, виділення центрів відповідальності, як основного елементу системи управлінського обліку витрат гірничозбагачувального підприємства передбачає:

- вивчення організаційних та технологічних особливостей виробничого процесу з метою виділення центрів відповідальності та місць виникнення витрат;
- децентралізацію системи управління витратами підприємства, що дасть можливість отримувати більш точну інформацію про сутність та причини виникнення витрат, оперативно реагувати на зміни господарської діяльності;
- формування системи управлінського обліку у тісному взаємозв'язку всіх його елементів і охоплювати всі рівні

організаційної структури управління;

– спрямування подальших досліджень на розробку методичних підходів щодо організації облікового процесу враховуючи виділені центри відповідальності.

Література:

1. Нападівська Л.В. Управлінський облік: [підруч.для студ.вищ.навч.закл] / Л.В. Нападівська. – К.: Книга, 2004. – 544с.
2. Бондаренко Т.Ю. Місце виробничого обліку в обліковій системі та практичні аспекти його організації / Т.Ю. Бондаренко // Вісник ЖДТУ. – 2010. - №3 (53) – С. 30-33.
3. Ткачук Е.В. Как правильно разработать систему учета по центрам ответственности / Е.В. Ткачук : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.cfin.ru/ias/manacc/activity_based_accounting.shtml
4. Іванечко П.М. Облік витрат за «центрами виникнення» та «центрами відповідальності» як основа побудови управлінського обліку витрат /П. Іванечко// Галицький економічний вісник. – 2009. - №2. – с.139-143.

УДК 657. 631. 2

Мельянюкова Л.В.,

к.е.н., доцент,

Національний університет біоресурсів і

природокористування України,

м. Київ

**ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ
УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

У статті досліджені основні аспекти внутрішнього контролю, уточнено сутність та визначено його місце в інформаційній системі управління підприємством.

Ключові слова: внутрішній контроль, управління, принципи контролю, інформаційна система.

This article explores the main aspects of internal control, the essence and its place in the information system management.

Keywords: internal control, management, principles of control information system.

В статье исследованы основные аспекты внутреннего контроля, уточнена сущность и определено его место в информационной системе управления предприятием.

Ключевые слова: внутренний контроль, управление, принципы контроля, информационная система.

Внутрішній контроль обслуговує нескінчений процес управління, що супроводжується масою невизначеностей, зокрема відхиленнями у виконанні планів, неадекватними діями менеджерів та найманих працівників, постійною зміною характеристик оточуючого середовища.

Внутрішній контроль – це форма зворотного зв'язку, через яку орган управління підприємством одержує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта та втілення управлінських рішень. Як і будь-який процес для забезпечення ефективних наслідків внутрішній контроль повинен бути суворо регламентований та стандартизований. Проте, на відміну від зовнішнього контролю та аудиту, безпосередня система контролю на підприємстві не забезпечена належною регламентацією з боку держави, науково не обґрунтована. Автори багатьох наукових публікацій з питань внутрішнього контролю та аудиту висловлюють занепокоєність відсутністю також належного методологічного обґрунтування даного питання.

Демократизація відносин та зростання рівня самостійності підприємств в свій час перемістили центр ваги в контрольній роботі на внутрішньогосподарський її рівень, а лібералізація цих відносин робить цей вид контролю визначальним. Так як він охоплює всі сфери виробничо-господарської діяльності та всі фази відтворення.

Оскільки створення та функціонування системи внутрішнього контролю підприємства не регламентовано чинними нормативними актами, власник сам приймає рішення щодо доцільності створення служби внутрішнього контролю та кола її завдань.

За позитивного рішення завдання системи будуть реалізовані за рахунок окремого структурного підрозділу підприємства, окремого спеціаліста або сторонньої спеціалізованої організації. Окремі спеціалісти зазначають, що питання внутрішнього контролю можуть бути реалізовані через службу (відділ) внутрішнього аудиту, створену на підприємстві для захисту інтересів організації.

Структуру та особливості функціонування даного відділу вони пов'язують з наявністю підрозділів на підприємстві, з рівнем централізації бухгалтерії.

Як правило, це підприємства великі за розміром, що мають

кваліфіковані внутрішні госпрозрахункові відносини між структурними підрозділами.

З цими твердженнями можна погодитись лише частково: внутрішній контроль необхідно впроваджувати і удосконалювати, ставити перед ним конкретні задачі. Проте в умовах становлення нових форм господарювання, коли власник не приймає участі в процесі управління, вагомим значення набуває захисна функція контролю (інтересів власника). Цей захист може здійснюватись лише незалежною (від адміністрації підприємства) та підпорядкованою лише власнику службою.

Чим якіснішу інформацію одержує керівник про стан справ на підприємстві, тим виваженіше рішення він приймає. В першу чергу це забезпечується за рахунок зворотних потоків звітної інформації.

Внутрішньогосподарський контроль насамперед необхідний власникам підприємств, особливо в сільському господарстві, що реструктуризується і диверсифікується, де в сучасний період окремі підрозділи підприємств розташовані не тільки в різних населених пунктах, але і в різних районах, областях а то і країнах, коли потрібна інформація не тільки про майнові, товарні та грошові потоки, а й про роботу менеджерів. Ці питання загострюються особливо в наш час, час посилення конкурентної боротьби, час браку ресурсів, коли стає необхідним суперраціональне та оптимальне їх використання, мобілізація прихованих резервів.

Подивимось, як же на практиці реалізуються принципи контролю. Серед головних з них можна назвати незалежність, об'єктивність інформації, системна упорядкованість, доцільна ієрархічність, взаємодії з іншими функціями управління, стандартизації та інше.

Як показують дослідження систем контролю на підприємствах, на практиці не завжди дотримуються принципів незалежності внутрішнього контролю.

В господарських суб'єктах функціонально внутрішній контроль підпорядкований їх керівництву і не може розглядатися як повністю незалежний, навіть в потенційному плані.

В зв'язку з цим є певні проблеми і з об'єктивністю інформації, оскільки об'єкт управління практично завжди виступає не як пасивний постачальник необхідної інформації, а як заінтересована особа чи

господарська одиниця. В результаті часто ця інформація носить дещо деформований, неповний характер, а інколи свідомо перекручується і тоді вже стає швидше джерелом дезінформації ніж інформації. Причому це стосується не тільки інформації, призначеної для зовнішніх користувачів (держава), а й для внутрішніх (власники, акціонери тощо).

Причина у матеріальній взаємозалежності внутрішніх господарських структур одна від одної. Цьому значною мірою може запобігти дійове включення принципів системності та ієрархічності, що теж в силу складних умов перехідної економіки практично не провадиться.

Щодо системності, то на підприємстві повинні бути розроблені (і реалізовані) схеми центрів зосередження та каналів руху засобів, продукції, фінансів і відповідних схем та центрів контролю.

Дотримання принципу ієрархічності (в поєднанні з принципом системності) на більшості підприємств аграрного сектору ускладнюється незадовільними фінансовими умовами та скороченими штатами. Відсутні економісти, нормувальники, бухгалтери в належній кількості, які могли б кваліфіковано здійснювати контрольну діяльність та превентивне реагування.

Вважаємо, що проблему ефективного незалежного контролю можна значною мірою розв'язати шляхом виділення зі структур господарських одиниць такої важливої інформаційної ланки як бухгалтерія, яка може виконувати свою роботу на основі контрактів. Цьому б також сприяла децентралізація бухгалтерії, особливо на великих підприємствах.

Варто зазначити, що в період так званої командної економіки головний бухгалтер не був повністю залежним від адміністрації підприємства, (інші спеціалісти також мали деяку автономію в діях), що створювало значно кращі умови щодо виконання ними контрольних функцій. Крім того, на підприємствах повинні бути чітко виділені (виокремлені) носії функцій власне постійного внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

За умов розвитку науково-технічного прогресу на зміну традиційним обчислювальним засобам, ручній обробці інформації прийшла комп'ютерна техніка, що сприяла значному підвищенню продуктивності праці облікових працівників, контролерів. Рівень

автоматизації обробки економічної інформації значно зріс, а з ним зріс і рівень оперативності, всеохоплюваності контрольних технологій.

Основною метою контролю є блокування відхилень діяльності суб'єкта господарювання (управління), а за їх появи–приведення керованої системи до необхідного стану, врешті забезпечення законності реалізації цих підходів сприяє поєднанню контролю з іншими функціями управління (плануванням, нормуванням, обліком).

На практиці за появи відхилень здебільшого намагаються вернути процес в нормативне русло. Звичайно це вимагає використання додаткових ресурсів всіх видів. Можливий і інший варіант. Якщо за умов, що склались в результаті відхилення, немає серйозної загрози функціонуванню суб'єкта, а можливість «приведення» процесу досить складна, дорога або просто неможлива, можна переглянути сам план, нормативи і продовжувати діяльність на скорегованій основі.

Внутрішній контроль є системним та безперервним, він поширюється на всі сфери виробничо-господарської діяльності підприємства, на всі фази відтворення–виробництво, розподіл, збут продукції, постачання та обслуговування виробництва.

Отже, систематично здійснюваний суб'єктом внутрішній контроль дозволить своєчасно виявити (чи запобігти) всі порушення, відхилення, не потребуючи значного контролюючого апарату та значних витрат.

Література:

1. Лопухин Н.В. Экономическому контролю – современные технологические решения / Н.В. Лопухин, В.И. Подольский– М. : Финансы и статистика, 2012. – 240 с.
2. Кузьмінський А.М. Організація бухгалтерського обліку, контролю та аудиту / А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко, В.П. Завгородній– К. : Вища школа, 1993. – 223 с.
3. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія / Б.Ф. Усач– К. : Знання, 2011. – 277 с.

УДК: 657.92(091)

Михальчишина Л.Г.,
к.е.н., доцент
Вінницький національний аграрний університет
Криловський В.С.,
завідувач відділення, експерт-криміналіст
Сидорчук В.М.,
завідувач сектору, експерт-економіст
Вінницьке відділення
Київського науково-дослідного інституту судових експертиз,
м. Вінниця

СТАНОВЛЕННЯ ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ СУДОВО- ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

У публікації розглянуто історичні аспекти розвитку судово-економічної експертизи. Наводяться проблемні питання організації та регулювання судових експертиз в сучасних умовах.

Ключові слова: *судово-економічна експертиза, дослідження, експерт.*

The article covers the historical aspects of the development of forensic expertise. Problematic issues of organization and regulation of legal expertise in modern conditions are given.

Keywords: *forensic-economic expertise, research, expert.*

В статье рассмотрены исторические аспекты развития судебно-экономической экспертизы. Приведены проблемные вопросы организации и регулирования судебных экспертиз в современных условиях.

Ключевые слова: *судебно-экономическая экспертиза, исследование, эксперт.*

Необхідність вивчення та огляду історичного аспекту будь-якого явища дає можливість виявити тенденції його розвитку; визначити теоретичне обґрунтування проведення досліджень та з'ясувати рівень їх розробки.

Дослідження історичного розвитку експертних досліджень та, зокрема, судово-економічної експертизи в Україні може надати інформацію для встановлення основних тенденцій її розвитку в сучасних умовах.

Окрім аспекти цієї проблеми розглянуто в роботах М.Т. Білухи, Г.Г. Мумінової-Савіної, В.В. Федчишиної, І.А. Панченко та інших.

Водночас є потреба ґрунтовних досліджень з питань історичних аспектів розвитку судово-експертної діяльності в Україні.

Метою нашого дослідження є вивчення історичного аспекту становлення та розвитку судово-економічної експертизи, виявлення проблемних аспектів щодо регламентації, організації та практичного здійснення експертної діяльності в економічній сфері.

Сучасне тлумачення судово-економічної експертизи полягає в системному дослідженні господарських процесів, в яких виникли конфліктні ситуації в правовідносинах, з метою встановлення доказів істини для їх правового врегулювання.

Більшість науковців пов'язують розвиток судово-економічної (судово-бухгалтерської експертизи) із історією розвитку бухгалтерського обліку, що, безумовно, є правильним, оскільки її предметом є зафіксована у бухгалтерських документах фінансово-господарська діяльність. Водночас, існування спеціальних суб'єктів, що організовують експертну діяльність та безпосередньо проводять експертні дослідження, обумовлюють відповідне регулювання експертної діяльності, а отже і певні історичні зміни порядку її регламентації.

На думку І.А. Панченко судово-бухгалтерська експертиза пройшла у своєму становленні наступні етапи:

I-й етап – поява бухгалтерського обліку та паралельно з ним судово-бухгалтерської експертизи у формі контролю як функції бухгалтерського обліку, що виникла з практичної необхідності застосування знань з бухгалтерського обліку при вирішенні господарських спорів;

II-й етап – XVII ст. – створення спеціальних інститутів експертів-бухгалтерів, фахівці яких проводили експертизи на вимогу судових органів;

III-й етап – початок XX ст. – розмежування сфери існування ревізії, аудиту та судово-бухгалтерської експертизи;

IV-й етап – кінець 60-х рр. XX ст. до тепер – судово-бухгалтерська експертиза стала самостійною галуззю знань та з появою наукових праць отримує теоретичне підґрунтя [5].

Розглянемо детальніше зміст третього етапу.

Розвиток судово-бухгалтерської експертизи з початку ХХ сторіччя супроводжувався затвердженням певних нормативних актів, основні з яких відображено в таблиці 1.

Таблиця 1

Основні історичні віхи та нормативно-правові акти з регулювання експертної діяльності (поч. ХХ ст. – поч. ХХІ ст.)

Дата, період	Нормативний документ	Регулювання експертної діяльності
1	2	3
4 липня 1913 р.	Закон «Про заснування кабінетів науково-судової експертизи в містах Москві, Києві та Одесі», прийнятий Державною радою та Державною думою Російської імперії	Засновано найстаріші експертні установи на території України – Київський та Одеський науково-дослідні інститути судових експертиз Припинення функціонування Державної судово-фотографічної лабораторії при прокурорах Київської та Одеської судових палат
1918 р.	Декрет про суди Раднаркому РРФСР	Суди при розгляді цивільних справ запрошували до свого складу спеціалістів з правом дорадчого голосу
13 жовтня 1921 р.	Циркуляр Народного Комісаріату юстиції України № 56/185	Порядок надання речових доказів судовим експертним установам губернськими трибуналами й народними судами
20 вересня 1922 р.	Кримінально-процесуальний кодекс УРСР	Порядок призначення експертизи та процесуальне положення експерта.
10 липня 1923 р.	Положення Ради Народних Комісарів УРСР про краєві кабінети науково-судової експертизи (НСЕ) в містах Києві, Харкові та Одесі	Законодавча регламентація діяльності краєвих кабінетів науково-судової експертизи
30 листопада 1923 р.	Інструкція крайовим кабінетам науково-судової експертизи, схвалена Народним Комісаром юстиції	До відання Київського кабінету НСЕ було віднесено справи, що виникали та розглядалися на Київщині, Чернігівщині й Волині

Продовження табл. 1

1	2	3
18 серпня 1925 р.	Положення про Інститут державних бухгалтерів-експертів при Народному комісаріаті робітничо-селянської інспекції СРСР	Створення Інституту з широкою мережею місцевих органів (республіканських, губернських, окружних і повітових) з наданням їх співробітникам виняткового права на вимогу державних органів проводити експертизи з питань обліку і звітності
23 жовтня 1925 р.	Положення про судоустрій УРСР	Кабінети науково-судової експертизи реорганізовано в Київський, Харківський та Одеський інститути науково-судової експертизи
1936 р.	Положення про організацію Центрального бюро судово-бухгалтерської експертизи при Прокуратурі СРСР	Створення Центрального бюро судово-бухгалтерської експертизи при Прокуратурі СРСР з філіалами в республіках, краях і областях
02.08. 1948р.	Розпорядження Голови Ради Міністрів СРСР	Створення Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів СРСР з філіалами при міністерствах фінансів союзних і автономних республік, крайових і обласних фінансових відділах.
19.05. 1952р.	Ухвала Ради Міністрів СРСР про Положення про організацію Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів СРСР та Інструкція Міністерства фінансів щодо застосування цього положення	Встановлено типові форми висновку експерта-бухгалтера та стиль викладу його змісту, порядок розрахунків за бухгалтерські експертизи
02.02. 1957р.	Постанова Ради Міністрів УРСР «Про бюро державних бухгалтерських експертиз при Міністерстві фінансів України» та інструкція щодо її застосування	Республіканську філію Бюро бухгалтерської експертизи було перетворено у Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів УРСР з філіями при обласних відділеннях

Продовження табл. 1

1	2	3
04.01. 1970р.	Постанова Ради Міністрів УРСР	Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів УРСР і його обласні філії підпорядковано Міністерству юстиції України
30.12. 1974р.	Інструкція Міністерства юстиції України «Про порядок проведення судово-бухгалтерських експертиз в Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції України»	Перший в Україні нормативно-правовий документ, яким визначались процесуальні, організаційні, правові засади призначення та проведення бухгалтерських експертиз
Квітень 1990 р.	Постанова Міністерства юстиції України	Бюро державної бухгалтерської експертизи реорганізовано в Лабораторію судово-економічних досліджень
25.02. 1994р.	Закон України «Про судову експертизу»	Визначення правових, організаційних та фінансових основ судово-експертної діяльності з метою забезпечення правосуддя України незалежною, кваліфікованою та об'єктивною експертизою, спрямованою на максимальне використання досягнень науки і техніки
30.01. 2001р.	Рішення Президії науково-консультативної та методичної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України	Судово-бухгалтерську експертизу було перейменовано на судово-економічну

Джерело: узагальнено за [2, С. 27-33; 4, С. 51-54; 6]

Закон України «Про судову експертизу», із значними змінами, які в подальшому вносилися законодавцем, визначає правові, організаційні і фінансові основи судово-експертної діяльності [1]. Практика застосування закону показала важливість встановлених ним положень, а також необхідність подальшого вдосконалення окремих його норм, виходячи з того, що за час його правозастосування Верховною Радою України прийнято та введено в дію Цивільний процесуальний кодекс України, Кодекс адміністративного судочинства України, якими уточнено статус судового експерта та

порядок призначення судових експертиз, а також місце та особливості судової експертизи в системі процесу доказування [4, с. 233].

Сучасний етап розвитку експертної діяльності можна визначити як період певного прогресу як в теорії, так і на практиці, пов'язаний з розвитком багатокладної економіки, змінами вітчизняного обліку у зв'язку з переходом на міжнародні стандарти обліку та звітності. Водночас існуючий поділ обліку на податковий, фінансовий та управлінський ускладнює застосування спеціальних знань експертів-бухгалтерів для встановлення доказів істини при розгляді справ на стадії досудового слідства або судового розгляду.

Отже, історичний розвиток судово-економічної експертизи засвідчує, що найширше вона застосовувалася у правоохоронній діяльності, пов'язаній з розглядом та розслідуванням справ щодо завдання збитків власникам, розкраданням державного майна, вирішення конфліктних ситуацій у господарських спорах. Її застосування пов'язане з необхідністю встановлення істини по господарських операціях, здійснюваних суб'єктами господарювання, що знайшли відображення в бухгалтерському обліку. Перспективою наступних розвідок даної проблематики є подальша конкретизація та уніфікація понять, які вживаються у даній галузі.

Література:

1. Про судову експертизу: Закон України від 25.02. 1994 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
2. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: Підручник. – К.: Видавнича компанія «Воля», 2004. – 656 с.
4. Кравченко О.А. Правові та організаційні проблеми регулювання судово-експертної діяльності / О.А. Кравченко // Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского. Серия «Юридические науки». Том 26 (65). - 2013. - №1. - С. 233-237.
4. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: Навч. посібник / Г.Г. Мумінова-Савіна. - К.: КНЕУ, 2003. - 202 с.
5. Панченко І.А. Історія розвитку судово-бухгалтерської експертизи / І.А. Панченко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: rusnauka.com>19_NNM_2007/Economics/23348.doc.htm.
6. Федчишина В.В. Історичні віхи розвитку і становлення Київського науково-дослідного інституту судових експертиз Міністерства юстиції України / В.В. Федчишина // Електронне наукове фахове видання «Державне управління: удосконалення та розвиток». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: du.nauka.com.ua/?op=1&z=662

УДК 657

Морозович А.Я.,
Коледж технологій, бізнесу та права
Східноєвропейського національного університету
імені Лесі Українки,
м. Луцьк

ПРОБЛЕМИ ВІДОБРАЖЕННЯ НАСЛІДКІВ ФОРС- МАЖОРНИХ ОБСТАВИН В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

В статті розкриті багатосторонні аспекти відображення наслідків форс-мажорних обставин в бухгалтерському обліку.

Ключові слова: форс-мажорні обставини, бухгалтерський облік.

The article describes aspects of showing the results of extraordinary circumstances in accounting.

Keywords: emergencies, accounting.

В статье раскрыты многосторонние аспекты отображения последствий чрезвычайных обстоятельств в бухгалтерском учете.

Ключевые слова: чрезвычайные обстоятельства, бухгалтерский учёт.

Ефективний розвиток та економічне зростання підприємств України значною мірою пов'язані з вдосконаленням форм і методів бухгалтерського обліку. У системі управлінського і фінансового обліку діяльності господарюючих суб'єктів важливе місце посідає облік надзвичайних доходів і витрат. Дані категорії є новими для господарської практики України, а тому не до кінця розробленими в теоретичному аспекті.

Зміст надзвичайних доходів і витрат не розкривається достатньо у чинних документах, які регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку і звітності в Україні, у зв'язку з чим виникають проблеми, пов'язані з їх обліком, відображенням у звітності і аудитом. В економічній літературі теоретичним і практичним проблемам обліку надзвичайних доходів і витрат приділяється увага в роботах Л. Алексеюка, Ф. Бутинця, М. Білухи, С. Голова, Р. Грачової, В. Задорожного, Л. Кіндрацької, М. Кужельного, І. Лазаришиної, Є. Мниха, Г. Нашкерської, М. Пушкаря, В. Рудницького, В. Сопка, І. Солодченко та ін.

Згідно із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" надзвичайна подія це – подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Отже, даний документ зазначає, що критеріями для віднесення події до надзвичайної є її неочікуваність і незвичайний характер. Інших критеріїв у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку не наводиться.

В Україні надзвичайні події більше прирівнюються до форс-мажору. Повного і однозначного визначення терміну форс-мажор, яке можна було б широко використовувати, в українському законодавстві немає. Традиційно до форс-мажору відносять явища природного (повені, пожежі, землетруси) та соціального (страйк, війна) характеру. Тобто форс-мажорні обставини ототожнюються з обставинами непереборної сили та іншими незалежними від громадян обставин.

У результаті надзвичайних подій щоденно виникають надзвичайні ситуації, внаслідок яких ускладнюються умови виробництва. Відшкодування надзвичайних витрат підприємств відбувається в основному за рахунок державних коштів. Необхідно зауважити, що постраждалі підприємства не в змозі за рахунок цих коштів відновити звичайну діяльність, оскільки їх надзвичайні витрати в останні роки перевищують надзвичайні доходи.

Разом із тим, глибокі і всебічні теоретичні дослідження в даній області обліку відсутні. Вивчення наукових праць і практика господарської діяльності свідчать про те, що і досі залишаються дискусійними безліч теоретичних положень, а цілий ряд принципово важливих питань, пов'язаних з обліком надзвичайних доходів і витрат підприємств потребують суттєвого вдосконалення. На даний час у бухгалтерському обліку надзвичайних доходів і витрат існують такі ключові проблеми:

- відсутність чіткого розподілу сфер звичайної і надзвичайної діяльності зумовлює складність застосування положень бухгалтерського обліку стосовно надзвичайних подій;
- відсутність класифікації надзвичайних подій, надзвичайних доходів і надзвичайних витрат для потреб бухгалтерського обліку;
- неузгодженість критеріїв визначення надзвичайних доходів і

надзвичайних витрат, а також інших категорій, пов'язаних із надзвичайною діяльністю підприємства, у чинних нормативних документах з бухгалтерського обліку, що призводить до різного трактування їх складу і сутності;

- недосконалість Плану рахунків у частині відображення надзвичайних доходів і надзвичайних витрат, яка проявляється у недостатній аналітичності відповідних субрахунків.

До витрат від надзвичайних подій належать:

- витрати від стихійного лиха;
- втрати від техногенних катастроф і аварій;
- інші надзвичайні витрати.

Зазначені витрати можуть бути частково відшкодовані страховою організацією (якщо майно було застраховано), з бюджету та іншими сторонніми організаціями.

Для обліку витрат і доходів, які виникають внаслідок надзвичайних подій, Планом рахунків передбачені рахунки 99 «Надзвичайні витрати» та 75 «Надзвичайні доходи». По дебету рахунка 99 «Надзвичайні витрати» відображається сума визнаних витрат, по кредиту — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До витрат, пов'язаних з надзвичайними подіями, належать як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (вартість використаних матеріалів, заробітна плата, нарахована працівникам, послуги сторонніх організацій тощо).

Рахунок 99 «Надзвичайні витрати» ведеться за субрахунками:

- 991 «Втрати від стихійного лиха»,
- 992 «Втрати від техногенних катастроф і аварій»,
- 993 «Інші надзвичайні витрати».

Рахунок 75 «Надзвичайні доходи» призначено для обліку доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій. Ведеться за субрахунками:

- 751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»,
- 752 «Інші надзвичайні доходи».

По кредиту рахунка 75 «Надзвичайні доходи» та його субрахунків відображається визнана сума доходів, зокрема сума належного відшкодування страховими організаціями втрат від надзвичайних подій (якщо майно підприємства було застраховано), по

дебету — списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

При цьому відповідно до п. ЗІ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 надзвичайні витрати включаються до фінансової звітності за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій. Методика розрахунків для включення до фінансової звітності витрат від надзвичайних подій наведено в додатку 3 до Положення (стандарту) 16.

Під час складання Звіту про фінансові результати в статтях «Надзвичайні доходи» і «Надзвичайні витрати» відображають відповідно: неоплачені збитки від надзвичайних подій, включаючи витрати на запобігання виникнення втрат від стихійного лиха і техногенних аварій, визначених за вирахуванням страхового відшкодування і покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; доходи або збитки від інших подій і операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій згідно з положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати».

Зміст і вартісна оцінка доходів і витрат від кожної надзвичайної події окремо розкривається в примітках до фінансової звітності.

Підприємству, що постраждало під час надзвичайних подій, може бути виділено кошти з бюджету на ліквідацію наслідків стихійного лиха. При цьому якщо майно й ресурси підприємства використовувалися для запобігання чи ліквідації надзвичайних наслідків державного рівня та за умови оголошення надзвичайного стану, то такі підприємства мають повне право на відшкодування їх повної вартості в установленому законом порядку (ст. 25 Закону України «Про правовий режим надзвичайного стану» від 16.03.2000 р. N 1550-III).

У загальному випадку отримані від держави дотації та субсидії включаються до валового доходу (п.п. 4.1.6 Закону про податок на прибуток). Але якщо на ваш рахунок надійшли грошові кошти з кодом КЕКВ 2410 «Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)», то включати їх до валових доходів не потрібно.

Справа в тому, що кошти, які виділяються з бюджету як капітальні трансферти, мають цільове призначення. У ситуації, що

склалася, їх може бути спрямовано тільки на покриття збитків, що виникли внаслідок надзвичайних подій. Отримання з бюджету капітальних трансфертів прямо не пов'язане з будь-яким видом діяльності підприємства та спрямоване на реалізацію програм соціально-економічного розвитку держави. А це означає, що такі бюджетні кошти не відповідають ознакам валового доходу платника податків, установленим п. 4.1 Закону про податок на прибуток, отже, вони не підлягають оподаткуванню. При цьому якщо за рахунок капітальних трансфертів буде придбано основні фонди, то при нарахуванні податкової амортизації валових витрат не буде. Це підтверджує і ДПАУ у своєму листі від 29.03.2005 р. N 2569/6/15-1316. А благодійна допомога, отримана від звичайного підприємства, потрапляє до складу валових доходів (п.п. 4.1.6 Закону про податок на прибуток).

На даний час в бухгалтерському обліку надзвичайних доходів і витрат існують такі ключові проблеми, як неузгодженість критеріїв їх визнання, різне трактування інших категорій, пов'язаних із надзвичайною діяльністю підприємства у чинних нормативних документах з бухгалтерського обліку; відсутність класифікації надзвичайних подій, надзвичайних доходів і надзвичайних витрат для потреб бухгалтерського обліку; недостатня аналітичність субрахунків рахунків 75 і 99; різні підходи до відображення у фінансовій звітності (зокрема у Звіті про фінансові результати і Звіті про рух грошових коштів) надзвичайних доходів і надзвичайних витрат. Всі ці проблеми вимагають негайного вирішення.

Література:

1. Закон України «Про захист населення і територій від надзвичайних ситуацій техногенного та природного характеру» від 08.06.2000 р. N 1809-III.
2. http://otherreferats.allbest.ru/audit/00010678_0.html
3. <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1341/35/>
4. <http://readbookz.com/book/3/158.html>

УДК 336.225.673:338.516.4:620.95(477)

Мулик Т.О.,
к.е.н., доцент
Вінницький національний аграрний університет,
м. Вінниця

РОЛЬ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ У РОЗВИТКУ РИНКУ БІОПАЛИВ В УКРАЇНІ

В статті розглянуто поняття податкового регулювання, види податкових інструментів. Охарактеризовано склад суб'єктів ринку біопалив та податкові пільги, якими вони можуть користуватись.

Ключові слова: податки, податкове регулювання, біопаливо, ринок біопалива.

The concepts of tax regulation and tax instruments are done in the article. The composition of biofuels market and tax credits, which they can use were described.

Key words: taxes, tax regulation, biofuels, biofuels market.

В статье исследовано понятие налогового регулирования, виды налоговых инструментов. Охарактеризован состав субъектов рынка биотоплив и налоговые льготы, которыми они могут пользоваться.

Ключевые слова: налоги, налоговое регулирование, биотопливо, рынок биотоплива.

За словами експертів, Україна має хороші передумови та достатній потенціал для динамічного розвитку ринку біопалив. Основними рушійними силами цього процесу є постійний ріст цін на традиційні енергоносії, залежність від імпортованих енергоресурсів та наявність великого потенціалу біомаси, доступної для енергетичного використання. Розвиток виробництва біопалива рано чи пізно стане одним із пріоритетів української влади, оскільки це питання пов'язане не лише з енергетичною безпекою країни, але й з розвитком суміжних секторів економіки - сільського господарства та машинобудування. Особливо актуальним це питання є сьогодні, коли перед Україною досить гостро постала проблема енергетичної безпеки і дефіциту енергетичних ресурсів.

Тому, на нашу думку, актуальним є дослідження економічних механізмів стимулювання раціонального енергоспоживання та виробництва альтернативних видів палива, серед яких одним з найбільш дієвих може бути податкове регулювання.

Теоретичні і практичні дослідження в області державного регулювання ринку біопалив висвітлювалися в роботах таких авторів: В.Г. Андрійчук, Г.М. Калетнік, О.В. Крисальний, М.Й. Малік, М.В. Роїк, П.Т. Саблук, О.М. Шпичак, І.Г. Кириленко, М.Ю. Коденська, В.Я. Месель-Веселяк, В.І. Бойко та ін.

Дослідженням проблем податкового регулювання займалися Вишневський В. П., Єфименко Т. І., Жарко Р. П., Іванов Ю. Б., Каламбет С. В., Крисоватий А. І., Лайко П. А., Майбуров І. А., Міщенко С. Г., Соколовська А. М., Тарангул Л. Л., Юткіна Т. Ф., Гудзь О. С. та ін. При всій цінності й актуальності проведених досліджень зберігається необхідність обґрунтування та розробки теоретико-методичних положень та практичних рекомендацій щодо удосконалення податкового регулювання розвитку ринку біопалив в Україні, через те, що ряд питань залишаються дискусійними.

Метою статті є дослідження механізму податкового регулювання та його ролі у розвитку ринку біопалив в Україні.

Податкове регулювання є одним з ключових інструментів забезпечення впливу держави на економічні процеси в країні. Від обґрунтованості податкової політики, раціональності формування податкового механізму, його спрямованості на стимулювання підприємницької активності та формування сприятливого інвестиційного клімату значною мірою залежать темпи економічного росту економіки в цілому та окремих її галузей.

Варто відзначити, що з одного боку, система оподаткування в Україні створює значне податкове навантаження на підприємців. З іншого, значна кількість податкових пільг зумовлює необґрунтований перерозподіл ВВП, створює неоднакові економічні умови для господарювання. Це обумовлює формування значного тіньового сектора економіки, масове ухилення від оподаткування. Тому до питань податкового регулювання потрібно підходити досить виважено, грамотно та обережно.

Загалом, податкове регулювання – це заходи непрямого впливу на економіку, економічні і соціальні процеси шляхом зміни видів податків, податкових ставок, встановлення податкових пільг, зменшення або збільшення податкового навантаження, відрахувань до бюджету. [2]

Податкове регулювання належить до непрямих методів впливу,

що базуються не на прямому примушенні господарюючих суб'єктів, а на використанні їхніх економічних інтересів.

До інструментів податкового регулювання належать: податкові кредити; податкові канікули; податкова амністія; відстрочка сплати податку; податкові пільги; податкові знижки; спеціальні податкові режими.

Щоб зрозуміти як діють інструменти податкового регулювання в сфері виробництва та споживання біопалив в Україні, було досліджено податкове законодавство та законодавство, що регулює діяльність виробників біопалива.

В результаті встановлено, що сьогодні на ринку біопалив функціонують такі групи суб'єктів, які можуть бути потенційними користувачами податкових преференцій: особи, що виробляють біопаливо; особи, що споживають біопаливо; особи, що постачають сировину для виробництва біопалива; особи, що забезпечують технікою та обладнанням процес виробництва біопалива; особи, що інвестують у виробництво біопалива.

Згідно зі статтею 9 Закону України «Про альтернативні види палива» одним з організаційно-економічних заходів щодо стимулювання виробництва (видобутку) та споживання альтернативних видів палива є, зокрема, надання юридичним і фізичним особам податкових пільг для стимулювання розробок і впровадження нових технологій, обладнання, матеріалів у процесі виробництва (видобутку) альтернативних видів палива. [3]

Слід відзначити, що хоча в сфері виробництва біопалив починаючи з 2000-го року прийнято чимало нормативних актів, активізація на ринку та дія податкових преференцій розпочалась із 2010-го року.

Аналіз норм Податкового та Митного кодексів України показав, що суб'єкти ринку біопалив користуються пільгами з таких податків: податку на прибуток, податку на доходи фізичних осіб, мита, акцизного податку, податку на додану вартість, земельного податку.

Всі пільги, які задекларовані в законодавстві можна згрупувати за такими напрямками (абл. 1).

З даних таблиці бачимо, що учасники ринку біопалив мають змогу з 01.01.2010 року скористатися цілим рядом податкових преференцій з нарахування і сплати окремих податків. По частині з

них дія пільг не має терміну обмеження по інших – пільги встановлені на визначений період.

Таблиця 1

Пільги для суб'єктів ринку біопалив задекларовані в податковому законодавстві

Види пільг	Зміст пільг
Пільги на ввезення енергоефективного обладнання	<p>Звільняються від оподаткування операції із ввезення на митну територію України (п. 197.16. ст. 197 розд. V Податкового кодексу):</p> <ul style="list-style-type: none"> • устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаючого обладнання і матеріалів, засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, обладнання та матеріалів для виробництва альтернативних видів палива або для виробництва енергії з відновлюваних джерел енергії; • матеріалів, устаткування, комплектуючих, що використовуються для виробництва; • устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії; • матеріалів, сировини, устаткування та комплектуючих, які будуть використовуватися у виробництві альтернативних видів палива або виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії; • енергозберігаючого обладнання, матеріалів, виробів, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів; • засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів.
Пільги, що пов'язані із впровадженням енергоефективних технологій	<p>Звільняється від оподаткування (ст. 158 розд. III Податкового кодексу):</p> <ul style="list-style-type: none"> • 80 відсотків прибутку підприємств, отриманого від продажу на митній території України товарів власного виробництва за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України від 28.09.11 р. № 1005: <ul style="list-style-type: none"> • устаткування, що працює на відновлюваних джерелах енергії; • матеріали, сировина, устаткування та комплектуючі, які будуть використовуватись у виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії; • енергоефективне обладнання і матеріали, вироби, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів; • засоби вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів; • устаткування для виробництва альтернативних видів палива. • 50 відсотків прибутку, отриманого від здійснення енергоефективних заходів та реалізації енергоефективних проєктів підприємств.

<p>Пільги для стимулювання використання відновлюваних джерел енергії</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● податок за земельні ділянки (в межах та за межами населених пунктів), надані для розміщення об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлюваних джерел енергії, справляється у розмірі 25 % від встановленого податку (п. 276.6. ст. 276 ПКУ); ● тимчасово, до 1 січня 2020 року, звільняються від оподаткування (п. 15 підр. 4 ПКУ): <ul style="list-style-type: none"> ● прибуток виробників біопалива, отриманий від продажу біопалива; ● прибуток підприємств, отриманий ними від діяльності з одночасного виробництва електричної і теплової енергії з використанням біологічних видів палива; ● прибуток виробників техніки, обладнання, устаткування, визначених статтею 7 Закону України "Про альтернативні види палива" для виготовлення та реконструкції технічних і транспортних засобів, у тому числі самохідних сільськогосподарських машин та енергетичних установок, які споживають біологічні види палива, одержаний від продажу зазначеної техніки, обладнання та устаткування, що були вироблені на території України. ● тимчасово, до 1 січня 2020 року, звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий ними від господарської діяльності з видобування та використання газу (метану) вугільних родовищ, що здійснюється відповідно до Закону України "Про газ (метан) вугільних родовищ" (п. 16 підр. 4 розд. XX «Перехідні положення» Податкового кодексу); ● тимчасово, строком на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 року звільняється від оподаткування прибуток отриманий від основної діяльності підприємств галузі електроенергетики (клас 40.11 група 40 КВЕД ДК 009:2005) які виробляють електричну енергію виключно з відновлюваних джерел енергії. (пп. в) п. 17 підр. 4 розд. XX «Перехідні положення» Податкового кодексу)
---	---

Так, по акцизному податку, передбачено на частку палива, що є біокомпонентом у сумішевих видах моторного палива застосовувати нульову ставку. Крім того при сплаті даного податку передбачено також використання податкового вексяля. [1]

Звільняється від ввізного мита й ПДВ імпорт енергозберігаючого обладнання та обладнання, що працює на відновлюваних джерелах енергії, обладнання й матеріалів для виробництва альтернативних видів палива або енергії з відновлюваних джерел енергії тощо.

До 1 січня 2019 року звільняється від ввізних мит і ПДВ імпорт

техніки та обладнання для реконструкції й будівництва підприємств із виробництва біопалива й виробництва транспортних засобів, що працюють на біопаливі й не мають аналогів в Україні, а також техніки, що працює на біопаливі.

До 1 січня 2019 року звільняється від ПДВ постачання на території України техніки й обладнання для реконструкції та будівництва підприємств із виробництва біопалива й виробництва транспортних засобів, що працюють на біопаливі, транспортних засобів, що працюють на біопаливі.

Строком на 10 років, починаючи з 1 січня 2010 року звільняється від оподаткування прибуток виробників техніки, обладнання, устаткування для виготовлення та реконструкції технічних та транспортних засобів, що були вироблені на території України; прибуток отриманий від продажу біопалива; отриманий від діяльності з одночасного виробництва електричної і теплової енергії; та виробництва теплової енергії з використанням біологічних видів палива.

До 1 січня 2019 року з метою стимулювання інвестицій в оновлення основних фондів дозволяється застосування бонусної амортизації. Для обладнання, що працює на альтернативних видах палива, та устаткування для виробництва альтернативних видів палива дозволяється застосування бонусної амортизації в розмірі 50% до балансової вартості

Безстроково фізичним особам надано можливість віднесення до податкової знижки податку з доходів фізичних осіб суму коштів, сплачених платником податку у зв'язку із переобладнанням транспортного засобу, що належить платникові податку, з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біоетанолу, біодизелю, стиснутого або скрапленого газу, інших видів біопалива

Таким чином, аналіз податкового законодавства показав, що:

- серед суб'єктів біопаливного ринку податкові преференції передбачені для виробників, споживачів біопалива та осіб, що забезпечують технікою та обладнанням процес виробництва біопалива. Менше вони стосуються інвесторів, а для осіб що постачають сировину, взагалі непередбачені;

- по б – ти, із 18 загальнодержавних податків, передбачені пільги для суб'єктів ринку біопалив;

- потенційними податками по яких також можуть бути передбачені пільги є екологічний податок, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, збір за першу реєстрацію транспортних засобів.

На нашу думку, крім пільг що передбачені діючим законодавством для виробників та споживачів біопалив, доцільно також передбачити пільги в сфері раціонального споживання енергоресурсів. В напрямку стимулювання: споживачів енергоресурсів (господарюючих суб'єктів, фізичних осіб, домогосподарств) та розробників і виробників у сфері раціоналізації енергоспоживання (науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт у сфері енергоефективності, енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів, виготовлення виробів (обладнання, матеріалів та ін.), застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів).

Таким чином податкове регулювання відіграє важливу роль у стимулюванні та підтримці суб'єктів ринку біопалив. Очікуваними наслідками застосування отриманих податкових пільг щодо розвитку виробництва та споживання біологічних палив можуть стати: зменшення залежності держави від імпорту енергоносіїв; підвищення рівня енергетичної безпеки держави; розвиток та стабільність роботи агропромислового комплексу країни; створення нових робочих місць та збільшення надходжень до бюджетів; покращення екологічної ситуації. Проте необхідно пам'ятати, що підтримка даної галузі має здійснюватись комплексно із залученням інших економічних стимулів та важелів. Серед яких, пільгові кредити, формування сприятливого інвестиційного середовища, фінансування державних програм розвитку галузі біоенергетики, виділення дотацій та субсидій для суб'єктів ринку біопалив тощо.

Література:

1. Податковий кодекс України. [Електронний ресурс]– режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Податковий менеджмент: [підруч.] / Ю.Б.Іванов, А.І.Крисоватий, А.Я.Кізіма, В.В.Карпова. – К.: Знання, 2008. – 525 с.
3. Про альтернативні види палива: Закон України від 14.01.2000 № 1391-XIV.

УДК 657

Нагірська К.Є.,
к.е.н., доцент
Духницька І.П.,
Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк

ОБЛІК ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Розглянуто методичні засади обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств України. Зокрема, основна увага приділена проблемам оцінки біологічних активів та їх відображення у фінансовій звітності.

Ключові слова: поточні біологічні активи, сільськогосподарська продукція, оцінка, справедлива вартість, виробнича собівартість, облік.

The methodological basis of accounting the biological assets at agricultural enterprises in Ukraine is considered in this article. In particular, special attention is paid to the problems of assessment the biological assets and their reflection in the financial statements.

Keywords: current biological assets, agricultural produce, evaluation, fair value, production cost, accounting.

Рассмотрены методические основы учета биологических активов сельскохозяйственных предприятий Украины. В частности, основное внимание уделено проблемам оценки биологических активов и их отражение в финансовой отчетности.

Ключевые слова: текущие биологические активы, сельскохозяйственная продукция, оценка, справедливая стоимость, производственная себестоимость, учет.

Активи, що використовуються у сільськогосподарській діяльності у Міжнародних стандартах фінансової звітності ідентифікуються як біологічні активи. До них належать: багаторічні насадження, робоча та продуктивна худоба, урожай на стадії дозрівання, тварини на вирощуванні та відгодівлі. Облік біологічних активів та їх похідних з огляду на свою специфіку регулюється окремим стандартом – Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство».

Виконуючи програму реформування бухгалтерського обліку у відповідності до міжнародних стандартів, Міністерство фінансів України наказом від 18 листопада 2005 р. № 790 затвердило аналог

вищезгаданого міжнародного стандарту – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (далі – П(С)БО 30) [1]. Внаслідок прийняття нового стандарту, який вніс суттєві зміни до бухгалтерського обліку в сільському господарстві, появилось багато питань, що не мають однозначного теоретичного й практичного вирішення.

Серед вчених і практиків відбувається широка дискусія з питань ведення обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції. В ній приймали активну участь В.М. Пархоменко, В.М. Гаврилюк, М.Ф. Огійчук, В.М. Жук та інші вчені [2].

У План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3] введено рахунки 16 “Довгострокові біологічні активи”, 21 “Поточні біологічні активи”, на яких ведуть облік біологічних активів.

Міністерство фінансів України затвердило Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [4], в яких розкрито суть біологічних активів, дано їх класифікацію і порядок обліку (далі – Методичні рекомендації).

Метою статті є дослідження економічної сутності та особливостей обліку поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах в умовах ринку.

П(С)БО 30 “Біологічні активи” дає таке визначення термінів:

Біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Отже, біологічний актив – це “явище життя”, тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати: процес виробництва нових неживих продуктів, наприклад, корови дають молоко, від овець отримують вовну, процес відтворення нових живих організмів, наприклад, корови народжують телят. З ходом часу біологічні активи поліпшують свої якості (відбувається ріст рослин, тварин тощо), або їх погіршують (плодовий сад старіє і втрачає продуктивність, телята зменшують вагу, внаслідок

порушення технології їх утримання, корови старіють і втрачають свою цінність тощо).

Згідно діючого порядку (П(С)БО 30 «Біологічні активи», пункт 11) біологічні активи рослинництва визнаються і відображаються як незавершене виробництво. На дату балансу їх оприбутковують за дебетом рахунка 21 «Поточні біологічні активи» з кредиту рахунка 23 «Виробництво», а потім зворотним записом повертають у незавершене виробництво.

Рослини і тварини за економічною суттю, фізичними якостями і технологіями догляду зовсім різні об'єкти.

Зважаючи на те, що рослини і тварини зовсім різні активи, в обліку їх потрібно розмежовувати, логічно показувати у балансі окремо і не маніпулювати відповідними записами на рахунках бухгалтерського обліку з метою складання фінансової звітності. П(С)БО 30 «Біологічні активи» не вносить ніяких змін у сільськогосподарську діяльність. Назва рахунку 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», яка була раніше, чітко характеризувала об'єкт обліку.

Із неї було всім зрозуміло, що саме обліковують на рахунку. Минуло уже понад шість років від нововведення, а навіть спеціалісти по тваринництву до цього часу не можуть збагнути, чому загальновідомий і загальноживаний термін «тварини» бухгалтери раптом замінили на «біологічні активи».

Практика господарських відносин підтверджує, що доцільно повернутися назад, тобто назвати рахунок 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі». На ньому мають обліковуватися тварини, а рослини потрібно відображати в складі незавершеного виробництва на рахунку 23 «Виробництво» і не переносити на рахунок 21 під час складання балансу.

Така зміна відповідає нормам національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 (далі – НП(С)БО 1) «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5], в якому зазначено, що інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у прийнятті цієї інформації.

Міжнародний (стандарт) бухгалтерського обліку 1 (далі – МСБО 1) «Подання фінансових звітів» передбачає, що судження щодо того,

чи подавати окремо додаткові статті, базується на оцінці функції активів в межах суб'єкта господарювання. Безумовно, функції рослин і тварин різні, а тому вони мають розмежовуватися в обліку і звітності.

НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (розділ II, пункт 4) передбачає, що підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до цього національного положення (стандарту), у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Рослинництво і тваринництво – основні галузі в сільськогосподарському виробництві, інформація по кожній з них є суттєвою і необхідною для прийняття управлінських рішень, а їх оцінка може бути достовірно визначена. Отже, є можливість і необхідність відображати у фінансовій звітності окремо поточні біологічні активи рослинництва і тваринництва замість узагальненої статті “Поточні біологічні активи”, яка передбачена чинною формою № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)”.

У балансі сільськогосподарського підприємства станом на 31 грудня стаття “Поточні біологічні активи рослинництва” відображатиме суму незавершеного виробництва рослинництва, яка переходить на наступний рік. Незавершене виробництво у тваринництві на кінець року може бути лише в незначних сумах в окремих випадках – вартість меду, залишеного у вуликах для годівлі бджіл, вартість мальків, залишених на зиму у ставках.

Найбільш дискусійним залишається питання оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції. НП(С)БО 30 “Біологічні активи” допускає (пункт 12), що сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до НП(С)БО 16 “Витрати”.

Підприємство самостійно вибирає варіант оцінки сільськогосподарської продукції – за справедливою вартістю або за виробничою собівартістю.

В сільському господарстві значна частина готової продукції використовується для внутрішньогосподарського виробничого споживання – зерно на посів, корми на годівлю тварин. Таку продукцію логічно оцінювати за виробничою собівартістю. Вона є сировиною (напівфабрикатом) для виробництва. В бувшому Радянському Союзі насіння і корми обліковували на окремих субрахунках. Проте достовірно визначити наперед напрям використання продукції неможливо. Наприклад, зерно, картопля та інша продукція можуть бути згодовані тваринам або проданими. Тому від такого розмежування в обліку згодом відмовилися.

Під час визначення справедливої вартості присутній суб'єктивний підхід.

По-перше на ряд видів продукції відсутній активний ринок, а по-друге ціни на ринку різко коливаються залежно від місця і часу реалізації. Наприклад, ціна на овочі і фрукти може декілька разів змінюватися протягом місяця.

Фактичної собівартості продукції під час її оприбуткування немає. Вона буде визначена лише в кінці року. Для оцінки продукції замість фактичної можливе використання планової собівартості, яку у кінці року коригують до рівня фактичної.

Отже, справедлива вартість і фактична собівартість, які можна використовувати для оцінки продукції під час її визначення є умовними величинами. Тому при встановленні ціни на продукцію, що поступає з виробництва, необхідно керуватися принципом обачності, який визначений законом “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [7]. Принцип обачності передбачає, що методи оцінки, які застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Методичними рекомендаціями [4] передбачено первісне визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів відображати за дебетом рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” і кредитом рахунку 23 “Виробництво”. При цьому продукцію оцінюють за її справедливою вартістю, а відхилення від неї показують на рахунках 71 “Інший

операційний дохід” (дохід від первісного визнання) і 94 “Інші витрати операційної діяльності” (витрати від первісного визнання) в кореспонденції з рахунком 23. Аналогічні записи будуть також у разі оцінки продукції за її плановою собівартістю.

Таким чином, різниця між справедливою вартістю або плановою собівартістю продукції і врахованими витратами становить дохід і показується шляхом збільшення витрат: дебет рахунку 23 і кредит рахунку 71. Вважаю, що такий запис робити не логічно. Адже сума витрат не може змінюватися від способу оцінки одержаної продукції. Витрати мають залишатися такими, якими вони є, якщо ми хочемо мати інформацію про рівень собівартості продукції. Саме для підрахунку витрат використовується дебет рахунку 23. Їх не можна змінювати в залежності від наших побажань і прийнятих методик. Витрати є такі, які фактично проведені, і не логічно їх збільшувати за рахунок доходів. Тому дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції пропоную відображати за дебетом рахунків 21 “Поточні біологічні активи” і 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” з кредита рахунку 71 “Інший операційний дохід”, а не із кредита рахунку 23 “Виробництво”.

1. За економічним змістом і технологією вирощування рослини і тварини зовсім різні цінності, а тому в обліку і звітності вони мають бути розмежовані.

Рослини логічно обліковувати на рахунку 23 “Виробництво” у складі незавершеного виробництва, а тварини – на рахунку 21, якому дати назву “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”.

2. Дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і поточних біологічних активів тваринництва пропоную відображати з кредита рахунку 71 “Інший операційний дохід”, а не з рахунку 23 “Виробництво”, що практикується в даний час, і відносити в дебет рахунків 21 і 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”.

3. Сільськогосподарська продукція власного виробництва, яка використовується для внутрішньогосподарських потреб, має відображатися за справедливою вартістю, яка встановлюється на рівні фактичної виробничої собівартості.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
2. Бухгалтерський облік у сільському господарстві в первинних документах і проводках / За ред. М.Ф. Огійчука та В.М. Пархоменка. – Х.: Фактор, 2008. – 416 с.
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України 30 листопада 1999р. № 291. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996–XIV”. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336/22868. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

УДК 657.6:658.87

Нестеренко О.О.,
к.е.н., доцент

Харківський державний університет харчування та торгівлі,
м. Харків

**ФОРМУВАННЯ ПРОГРАМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ
ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ**

У статті розглядаються особливості формування програми внутрішнього аудиту товарних операцій на підприємствах роздрібною торгівлі, розроблено внутрішньофірмовий стандарт: «Програма аудиту товарних операцій в роздрібній торгівлі».

Ключові слова: *товарні операції, програма аудиту, внутрішній аудит.*

In the article the features of forming of the program of internal audit of commodity operations are examined on the enterprises of retail business, developed internal standards: «The audit program of commodity operations in retail».

Keywords: *commodity operations, program of audit, internal audit.*

В статье рассматриваются особенности формирования программы внутреннего аудита товарных операций на предприятиях розничной торговли,

разработан внутрифирменный стандарт: «Программа аудита товарных операций в розничной торговле».

Ключевые слова: товарные операции, программа аудита, внутренний аудит.

Зростання і укрупнення підприємств та створення складних організаційних структур роздрібної торгівлі підвищує вимоги до управлінської інформації. Тому необхідно сформувати механізми отримання своєчасної і повної інформації, які дозволять відображати зміни зовнішніх умов, якість виконання поставлених керівництвом завдань, своєчасно виявляти відхилення від планів і служити джерелом для формування прозорої системи внутрішнього контролю. Один з таких механізмів – ефективно організований відділ внутрішнього аудиту, який є незалежним структурним підрозділом інформаційної системи управління та заснований на специфіці діяльності торговельних підприємств.

Специфіка діяльності підприємств роздрібної торгівлі, обсяг і складність аудиторської перевірки товарних операцій потребують чіткої послідовності етапів при проведенні аудиту. Товарні операції на підприємствах роздрібної торгівлі практично завжди розглядаються як ризикові внаслідок того, що залишки на рахунках досить значні, і, крім того, вони є найпривабливішими, після грошових коштів, об'єктами для здійснення протиправних дій (крадіжок, шахрайств).

Основним етапом аудиторської перевірки товарних операцій є розробка і документальне оформлення програми внутрішнього аудиту, яка визначає характер, тимчасові рамки і обсяг запланованих аудиторських процедур, необхідних для здійснення загального плану аудиту. Автор А.М. Ткаченко зазначає, що програма аудиту є результатом етапу планування і являє собою детальний перелік аудиторських процедур для практичної реалізації плану внутрішнього аудиту [1, с. 117]. В. Бурцев визначає програму внутрішнього аудиту, як документально оформлений план реалізації певних контрольних заходів, що визначає їхні завдання, об'єкти контролю, джерела інформації, послідовність і терміни його здійснення, що передбачає необхідні ресурси, виконавців, порядок дій [2, с. 25-30]. Більш розгорнуте визначення програми аудиту надає І.І. Сахарцева в своєму монографічному дослідженні: «програма аудиту – це спосіб організації проведення аудиту за циклами або за класифікацією фінансової звітності, яка включає безпосередньо конкретну мету і

завдання, що розкривають суть аудиторської перевірки; базується на твердженнях (якісних критеріях) подання фінансової звітності та принципах: безперервності, суттєвості, комплексності, доречності, гнучкості, ефективності, контролю; містить перелік аудиторських процедур: перевірки операцій, аналітичних рахунків, перевірки сальдо, перевірки гіпотез ефективності; методів і прийомів виконання аудиторських процедур; відповідних виконавців; номер робочого документа; строк виконання процедур» [3, с. 33].

Узагальнивши вищезазначене, можемо прийти до висновку, що програма аудиту є набором інструкцій для внутрішнього аудитора, а також засобом контролю і перевірки належного виконання товарних операцій. Тобто, програма аудиту є детальнішим розвитком плану аудиту для повного збору інформації, достатньої для складання обґрунтованого і об'єктивного висновку.

Під час розробки програми аудиту внутрішньому аудитору слід орієнтуватися на план аудиту, визначити операції для перевірки, використовувати нормативні і законодавчі документи, що стосуються обліку товарних операцій, а також результати огляду місць зберігання товарно-матеріальних цінностей, роз'яснення персоналу підприємства роздрібної торгівлі. На основі плану внутрішнього аудиту товарних операцій було підготовлено програму внутрішнього аудиту товарних операцій для підприємств роздрібної торгівлі, яка була апробована та затверджена як внутрішній стандарт відділом внутрішнього аудиту підприємства роздрібної торгівлі «Жизнь-97».

Таблиця 1

Внутрішньофірмовий стандарт: «Програма аудиту товарних операцій в роздрібній торгівлі»

№ п/п	Перелік процедур перевірки	Джерело інформації	Методи отримання інформації	Робочий документ аудитора
<i>1. Фактична перевірка товарних запасів і їх збереження</i>				
1.1	Перевірка стану складського господарства і забезпечення збереження товарів в місцях зберігання	Договори про матеріальну відповідальність	Спостереження, запит	Реєстр перевірки стану складського господарства
1.2	Перевірка правильності і своєчасності проведення інвентаризацій і виведення результатів	Інвентаризаційні та порівняльні відомості	Інспекція, перерахунок, аналітичні процедури	Реєстр перевірки інвентаризаційної роботи на підприємстві

Продовження табл. 1

1.3	Перевірка наявності товарів і достовірності показників за рахунком 28 «Товари» і забалансових рахунках	Інвентаризаційні та порівняльні відомості	Інспекція, спостереження	Реєстр перевірки наявності товарів та даних бухгалтерського обліку
1.4	Аудит тотожності показників бухгалтерської звітності і регістрів бухгалтерського обліку	Баланс, Головна книга, облікові регістри	Інспекція, перерахунок	Реєстр перевірки фінансової звітності в частині товарних запасів
2. Вивчення положень облікової політики				
2.1	Вивчення положень облікової політики відповідно до законодавства	Наказ про облікову політику	Інспекція, спостереження	Реєстр перевірки дотримання положень облікової політики
2.2	Перевірка послідовності дотримання положень облікової політики	Наказ про облікову політику	Спостереження, запит	
3. Аудит операцій з надходження товарів				
3.1	Перевірка наявності і правильності оформлення угод	Угоди купівлі-продажу	Інспекція	Реєстр перевірки угод з постачальниками
3.2	Перевірка правильності оформлення первинних документів	Товарно-супровідні документи	Інспекція	Реєстр перевірки первинних документів
3.3	Перевірка правильності оформлення довіреностей	Книга обліку довіреності	Інспекція	Реєстр перевірки довіреностей
3.4	Перевірка реальності сум за претензіями до постачальників і їх задоволення	Акти про розбіжність, листування	Інспекція, запит	Реєстр перевірки претензій
3.5	Зіставлення даних документів з оплати постачальникам і документів на оприбуткування товарів	Товарно-супровідні і платіжні документи	Інспекція, запит, перерахунок, аналітичні процедури	Реєстр перевірки товарно-супровідних і платіжних документів
3.6	Перевірка правильності оцінки і обліку товарів, придбаних для перепродажу	Реєстр продажних (роздрібних) цін	Інспекція, перерахунок	Реєстр перевірки оцінки товарів
3.7	Перевірка повноти і правильності відображення в обліку оприбуткованих товарів і тари	Товарно-супровідні документи матеріал, звіти	Інспекція, перерахунок, аналітичні процедури	Реєстр перевірки оприбуткованих товарів і тари

Продовження табл. 1

3.8	Перевірка правильності обліку і прийняття до заліку ПДВ	Рахунки-фактури, книга покупок	Інспекція, перерахунок	Реєстр перевірки нарахування ПДВ
4. Аудит операцій з реалізації товарів				
4.1	Перевірка наявності контрольно-касової техніки і відповідних реєстраційних документів на неї	Реєстраційні документи	Спостереження, запит	Реєстр перевірки контрольно-касової техніки
4.2	Перевірка дотримання встановлених вимог при роботі з контрольно-касовою технікою і документального оформлення	Книга касира-операціоніста, касова стрічка	Інспекція, спостереження, запит	
4.3	Перевірка правильності оформлення інших первинних документів, пов'язаних з продажем товарів покупцям	Товарні і інші документи, рахунки-фактури	Інспекція	Реєстр перевірки дотримання касової дисципліни
4.4	Перевірка правильності визначення і своєчасності відображення виручки від продажу товарів	Матеріальні звіти і облікові регістри	Інспекція, аналітичні процедури	
4.5	Перевірка повноти оприбуткування грошової готівки за продані товари	Книга касира-операціоніста	Інспекція, перерахунок	
4.6	Перевірка організації роздільного обліку і правильності відображення доходів при здійсненні різних видів діяльності	Облікові регістри, розрахунки (довідки)	Інспекція, аналітичні процедури	
5. Аудит іншого вибуття товарів та тари				
5.1	Перевірка документального оформлення і правильності відображення в обліку повернення товарів постачальникам	Угоди купівлі-продажу, товарні і інші документи	Інспекція, перерахунок	Реєстр перевірки іншого вибуття товарів та тари
5.2	Перевірка обґрунтованості і правильності відображення в обліку списання товарно-матеріальних цінностей з інших причин	Накладні і акти на використання товарів	Інспекція, перерахунок	
6. Аудит аналітичного обліку товарних запасів				
6.1	Перевірка правильності відображення операцій з тарою і склопосудом	Товарні і інші документи	Інспекція, перерахунок	Реєстр перевірки операцій із тарою
6.2	Перевірка правильності ведення обліку товарів і тари в місцях зберігання і продажу	Документи з організації аналітичного обліку	Інспекція, запит, аналітичні процедури	Реєстр перевірки аналітичного обліку товарів

Продовження табл. 1

6.3	Перевірка правильності ведення обліку товарів і тари в бухгалтерії	Книги (журнали) синтетичного, аналітичного обліку	Інспекція, перерахунок	Реєстр перевірки ведення обліку товарів і тари в бухгалтерії
6.4	Перевірка правильності і своєчасності складання матеріальних звітів	Матеріальні звіти	Інспекція, запит	
6.5	Перевірка якості бухгалтерської обробки матеріальних звітів і відображення їх в облікових регістрах	Матеріальні звіти і облікові регістри	Інспекція, спостереження, перерахунок	
<i>7. Аудит доходу і витрат на продаж з метою оподаткування</i>				
7.1	Перевірка правильності визначення обсягу реалізованих товарів в цілях бухгалтерського і податкового обліку	Облікові регістри, розрахунки (довідки)	Запит, перерахунок, аналітичні процедури	Реєстр перевірки ведення податкового обліку товарів і тари
7.2	Перевірка правильності обліку торговельних націнок і розрахунку валового доходу від продажу товарів	Облікові регістри, розрахунки (довідки)	Інспекція, перерахунок	
7.3	Перевірка правильності вираховування оподатковуваних оборотів з ПДВ	Облікові регістри, розрахунки (довідки)	Запит, перерахунок, аналітичні процедури	
7.4	Перевірка правильності і обґрунтованості відображення витрат на продаж і порядку їх списання	Первинні документи, облікові регістри, розрахунки	Інспекція, перерахунок, аналітичні процедури	Реєстр перевірки ведення податкового обліку товарів і тари
7.5	Перевірка наявності роздільного обліку витрат, одержаних при здійсненні різних видів діяльності	Облікові регістри, розрахунки (довідки)	Запит, перерахунок, аналітичні процедури	

Витрати часу на проведення аудиту товарних операцій за розробленою програмою залежать від масштабів діяльності підприємства роздрібної торгівлі, а також знання внутрішнім аудитором особливостей діяльності аналогічних підприємств. Одним з важливих напрямів удосконалення проведення внутрішнього аудиту товарних операцій є розвиток сучасних методів наукового управління на базі економіко-математичних методів і засобів обчислювальної техніки. Провідне місце у цьому розвитку займає розробка автоматизованих систем для підвищення ефективності як етапу

планування, так і подальшого проведення, документування, оформлення аудиторського висновку перевірки товарних операцій відділом внутрішнього аудиту у підприємствах роздрібною торгівлі. Використання інформаційних технологій дозволяє підвищити ефективність планування внутрішнього аудиту, поліпшити контроль за ходом його проведення, повніше систематизувати методичну роботу.

Етап планування і підготовка програми аудиту товарних операцій відділом внутрішнього аудиту торговельного підприємства забезпечують формування обґрунтованого аудиторського судження про достовірність бухгалтерської звітності, що базується на достатніх і надійних аудиторських доказах.

Література:

1. Ткаченко А. М. Організація внутрішнього аудиту на промислових підприємствах : [монографія] / А. М. Ткаченко. – Запоріжжя: Видавництво Запорізької державної інженерної академії, 2005. – 505 с.
2. Бурцев В. Організація внутрішнього аудиту в компанії / В. Бурцев // Фінансовий ринок в Україні. – 2007. – №2 (40). – С. 25-30.
3. Сахарцева І. І. Теоретико-методологічні аспекти формування програм аудиту : [монографія] / І. І. Сахарцева. – Київ : Кондор, 2005. – 374 с.

УДК 657

Нужна О.А.,
к.е.н. доцент
Зінчук С.А.

Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк

**ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ
БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА**

У статті розглянуто актуальні проблеми організації і методики проведення контролю операцій з поточними біологічними активами на сільськогосподарських підприємствах. Зокрема, визначено поняття внутрішнього контролю, мета його проведення на сільськогосподарських підприємствах сфери тваринництва, основні об'єкти внутрішнього контролю, а також суб'єкти його проведення на сільськогосподарських підприємствах сфери тваринництва.

Ключові слова: біологічні активи, поточні біологічні активи тваринництва, контроль, внутрішній контроль.

The article deals with current problems of organization and methods of control operations with current biological assets on farms. In particular, the concept of internal control, aim it at the farms of animal husbandry, the main objects of internal controls, as well as those of its agricultural enterprises in the sphere of animal husbandry.

Keywords: biological assets, current biological assets are livestock control, internal control.

В статье рассмотрены актуальные проблемы организации и методики проведения контроля операций с текущими биологическими активами на сельскохозяйственных предприятиях. В частности, определено понятие внутреннего контроля, цель его проведения на сельскохозяйственных предприятиях сферы животноводства, основные объекты внутреннего контроля, а также субъекты его проведения на сельскохозяйственных предприятиях сферы животноводства.

Ключевые слова: биологические активы, текущие биологические активы животноводства, контроль, внутренний контроль.

Контроль є однією з обов'язкових і важливих функцій в діяльності підприємства. Основною метою системи контролю є своєчасне виявлення відхилень та здійснення адекватних управлінських заходів для досягнення поставлених цілей діяльності. Необхідність впровадження контролю обумовлюється тим, що за його допомогою визначається реальний стан підприємства, перевіряється відповідність його розвитку визначеним завданням, забезпечується ефективне досягнення певної мети та завдань управління.

Проблема сучасного обліку поточних біологічних активів уже тривалий час перебуває в зоні особливої уваги українських вчених, серед яких С. Голов, М. Дем'яненко, В. Жук, І. Костирко, В. Моссаковський, М. Огічук, Л. Сук та інші. В працях зазначених авторів висвітлюються питання особливостей обліку біологічних активів, формування доходів і витрат, визначення фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах, формування інформації у статистичній і фінансовій звітності.

Проте, на нашу думку, організаційні аспекти обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва у сільськогосподарських підприємствах залишаються дискусійними. Зокрема, вченими не приділено належної уваги організації та методиці контролю діяльності за галузями економіки, а саме у сфері сільського господарства.

Встановлено, що доробки вказаних вище вчених в сфері організації та методики контролю діяльності підприємства, зокрема, сфери сільського господарства є досить значними, але зміни системи

бухгалтерського обліку і звітності в Україні, в тому числі, в системі регулювання використання біологічних активів підприємства, вимагають перегляду й існуючих підходів до побудови системи їх внутрішнього контролю.

Метою дослідження є виокремлення кола проблемних питань щодо організації і методики проведення контролю операцій з поточними біологічними активами на сільськогосподарських підприємствах та розробка пропозицій щодо вдосконалення методики контролю.

Оскільки у сільському господарстві виокремлюють дві відносно самостійні галузі – рослинництво і тваринництво, це зумовлює складнощі в організації бухгалтерського обліку і контролю.

Міністерством фінансів України 18 листопада 2005 року було затверджено Положення стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [2], проте в дію він був введений тільки з 1 січня 2007 року і є обов'язковим до застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) щодо сільськогосподарської діяльності.

Також були розроблені Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 року № 1315, для роз'яснення порядку застосування положень стандарту [1].

В методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку активів зазначено, що біологічний актив визнається активом, якщо підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив; підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням; є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності; вартість біологічного активу може бути достовірно визначена [3].

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», поточними вважаються біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні й відгодівлі [2].

Галузеві особливості сільського господарства суттєво впливають на організацію і технологію виробництва, і відповідно, на побудову

бухгалтерського обліку та контролю. До таких специфічних об'єктів обліку, яких не має жодна галузь народного господарства, відносяться поточні біологічні активи.

Зокрема, до таких специфічних об'єктів обліку відносяться поточні біологічні активи тваринництва. У процесі їх вирощування відбуваються біологічні перетворення, збільшується поголів'я тварин за рахунок одержання приплоду, придбання худоби тощо. Тварини дають приріст, з часом змінюють статево виробничі групи. Всі ці процеси повинні підлягати контролю.

Внутрішній контроль на сільськогосподарському підприємстві сфери тваринництва здійснюється з метою успішного функціонування підприємства, підвищення рівня рентабельності, збереження та збагачення його активів, забезпечення ефективного функціонування підприємства, забезпечення стійкості підприємства, забезпечення максимального розвитку підприємства в умовах конкурентного середовища, отримання мінімуму ризиків діяльності.

У процесі здійснення господарської діяльності не на кожному сільськогосподарському підприємстві діє ефективна система внутрішнього контролю.

Ряд теоретико-методичних питань щодо контролю поточних біологічних активів тваринництва до цього часу не набули належного висвітлення і потребують більш докладного дослідження. Вважаємо, що однією з основних проблем залишається організація та методика внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва.

Столяр Л.Г. визначає внутрішній контроль як сукупність заходів, що застосовуються всередині підприємства, які забезпечують запобігання та виявлення операцій з господарськими засобами та джерелами і дій посадових осіб, що суперечать цілям їхньої діяльності, або вимогам чинного законодавства [3].

Сторожук Т.М. вказує, що система внутрішнього контролю на підприємстві є ефективною у випадку, якщо вона ефективно попереджує про виникнення недостовірної інформації, та виявляє недостовірність [4].

Внутрішній контроль передбачає проведення заходів щодо збереження майна підприємства від знищення, розкрадання, дає змогу керівництву перевірити стан виконання завдань працівниками сільськогосподарського підприємства.

У процесі проведеного дослідження встановлено, що на сьогодні не розроблено на законодавчому рівні методичні рекомендації щодо контролю біологічних активів на підприємствах сільськогосподарської галузі. В результаті цього контролюючі органи зобов'язані застосовувати загальні нормативно-правові акти при організації та методиці ведення контролю. Тому дане питання потребує значної уваги та належного вивчення.

На нашу думку, керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами, працівниками, дотримання внутрішнього розпорядку.

Основними об'єктами внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства є організаційна структура сільськогосподарського підприємства та система його комунікацій (робота економічних і технічних служб підприємства); система управління сільськогосподарським підприємством; процес планування та нормування витрат підприємства та інших показників його фінансово-господарської діяльності, положення щодо стимулювання працівників; стан організації та ведення бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності; поточні біологічні активи тваринництва як елемент майна підприємства, частина його ресурсного потенціалу; система оподаткування діяльності підприємства та його окремих господарських операцій, стан розрахунків з бюджетом, своєчасність і повнота сплати податків; фінансова звітність сільськогосподарського підприємства (з точки зору правильності її складання, повноти та достовірності); показники фінансової стійкості та платоспроможності підприємства, зокрема, забезпеченість його власними оборотними коштами.

Суб'єктом проведення внутрішнього контролю є структурний підрозділ підприємства або штатний його працівник.

Однак, в сучасних умовах розвитку сільськогосподарських підприємств, на нашу думку, введення окремої посади внутрішнього контролера, а тим більше спеціалізованого контролюючого підрозділу, неможливе через такі причини: сільськогосподарські підприємства не згодні нести витрати на утримання власного контролера, оскільки всі контрольні функції в межах функціональних повноважень може

виконувати керівник підприємства або головний бухгалтер; відсутні розвинені методики внутрішнього контролю фінансової звітності сільськогосподарських підприємств з урахуванням їх галузевих особливостей.

Таким чином, з урахуванням інформаційних запитів суб'єктів внутрішнього контролю, організацію і методику проведення внутрішнього контролю операцій з поточними біологічними активами тваринництва необхідно будувати з урахуванням галузевих особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств.

За результатами дослідження обґрунтовано вплив галузевих особливостей операцій з поточними біологічними активами тваринництва на систему внутрішнього контролю, окреслено склад об'єктів контролю, сформульовано завдання та визначено склад інформаційного забезпечення процесу контролю.

Література:

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. №1315 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5.– С. 29-31.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. №790 // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – №18. – С. 103-106.
3. Столяр Л.Г. Організація внутрішнього контролю / Л.Г. Столяр [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/portal/inek/208/eoo>.
4. Сторожук Т.М. Проблеми оцінки біологічних активів / Т.М. Сторожук // Збірник тез та виступів на II Міжнародній науково-практичній конференції (Київ, 19-20 жовтня 2006 р.). – К., 2006. – С. 53-54.

УДК 657

Нужна О.А.,
к.е.н., доцент
Кравчак В.Г.,
Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк

ОСОБЛИВОСТІ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У статті досліджено особливості ведення обліку готової продукції та її реалізації на підприємстві. Автор визначає поняття та сутність готової продукції, розглядає її класифікацію, аналізує нормативно-правове забезпечення обліку готової продукції, досліджує завдання обліку готової продукції та її реалізації, порядок її виробництва і реалізації, стадії руху готової продукції на підприємстві, а також порядок формування її первісної вартості.

Ключові слова: готова продукція, запаси, первісна вартість, реалізація, фінансовий результат.

In the article the features of conduct of account of the prepared products and its realization are investigational on an enterprise. An author determines a concept and essence of the prepared products, examines its classification, analyses normatively legal providing of account of the prepared products, a task the account of the prepared products and its realization doslidzhuje, order of its production and realization, stage of motion of the prepared products, on an enterprise, and also order of forming of it primitive cost.

Keywords: prepared products, supplies, primitive cost, realization, financial result.

В статье исследованы особенности ведения учета готовой продукции и ее реализации на предприятии. Автор определяет понятие и сущность готовой продукции, рассматривает ее классификацию, анализирует нормативно правовое обеспечение учета готовой продукции, дослиджуе задание учету готовой продукции и ее реализации, порядок ее производства и реализации, стадии движения готовой продукции, на предприятии, а также порядок формирования ее первоначальной стоимости.

Ключевые слова: готовая продукция, запасы, первоначальная стоимость, реализация, финансовый результат.

На сучасному етапі розвитку економіки кожне підприємство повинне раціонально та ефективно організовувати свою діяльність, визначити завдання, які потрібно вирішити для досягнення поставлених цілей. Одним із таких завдань є правильна організація обліку готової продукції та її реалізації на підприємстві.

Темпи зростання обсягу виробництва і реалізації продукції, підвищення її якості - безпосередньо впливають на величину витрат, прибуток і рентабельність підприємства. Тому дослідження особливості обліку готової продукції та її реалізації є актуальним.

Вагомий внесок у дослідження обліку готової продукції та її реалізації внесли такі вітчизняні вчені, як Н.С. Петришина, Р.В. Перун, О.О. Радзіонова, Т.В. Семеняк, І.О. Слюсар, Т.І. Тесленко, Т.С. Яровенко, А.І. Чернова, Ф.Ф. Бутинець, В.М. Глібоко, О.П. Бушан та інші.

Їх праці були направлені на дослідження особливостей, проблем, та пошук шляхів удосконалення обліку готової продукції та її реалізації на підприємстві.

Метою дослідження є дослідження особливостей обліку готової продукції та її реалізації на підприємстві, та встановлення шляхів його покращення.

В умовах обмежених виробничих можливостей і необмеженому попиті обсяг виробництва і реалізації продукції є взаємозалежними показниками, при чому на перше місце висувається обсяг реалізації продукції, оскільки саме він є основою розробки виробничої програми.

Підприємство повинне робити тільки ті товари й у такому обсязі, що воно може реально реалізувати.

При організації бухгалтерського обліку готової продукції та її реалізації потрібно керуватися такими законодавчими та нормативними документами:

- цивільний кодекс України із змінами та доповненнями [5];
- положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [1];
- положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [3];
- національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6].

Відповідно до П(с)БО 9 «Запаси» готовою вважається продукція, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним і якісним характеристикам, які передбачені договором або іншим нормативно-правовим актом [1].

Рух готової продукції на підприємстві складається з двох основних стадій:

- надходження готової продукції на склад;

– відвантаження готової продукції покупцям у порядку реалізації або при іншому її вибутті.

При організації обліку готової продукції основним методом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за такими ознаками:

- за формою;
- за ступенем готовності;
- за технологічною складністю.

Облік готової продукції включає такий комплекс робіт, при виконанні яких забезпечується своєчасний і якісний облік виробництва, випуску та реалізації готових виробів не тільки в цілому за звітній період, але і за коротші проміжки часу, контроль за цілісністю і своєчасним відвантаженням готової продукції покупцям [2, с. 291].

Основними задачами бухгалтерського обліку готової продукції і її реалізації є:

- своєчасне оформлення відповідними документами готової продукції, випущеної з виробництва;
- забезпечення контролю за її схоронністю на складах підприємства;
- своєчасне відображення операцій по відвантаженню і реалізації продукції і розрахунків з покупцями;
- забезпечення контролю за виконанням плану випуску і реалізації продукції.

В бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватись у відповідності до П(с)БО 9 “Запаси” за первісною вартістю. Але оскільки така вартість може бути визначена лише після збирання всіх витрат та калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних характеристик.

Для визначення первісної вартості готової продукції використовується П(С)БО 16 «Витрати» [3].

Витрати на виробництво готової продукції включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також постійні (розподільні і нерозподільні) та змінні загальновиробничі витрати (рис.1).

Отже, первісна вартість готової продукції залежить від величини

витрат понесених на її виробництво та від правильного їх розподілу відповідно до асортименту.

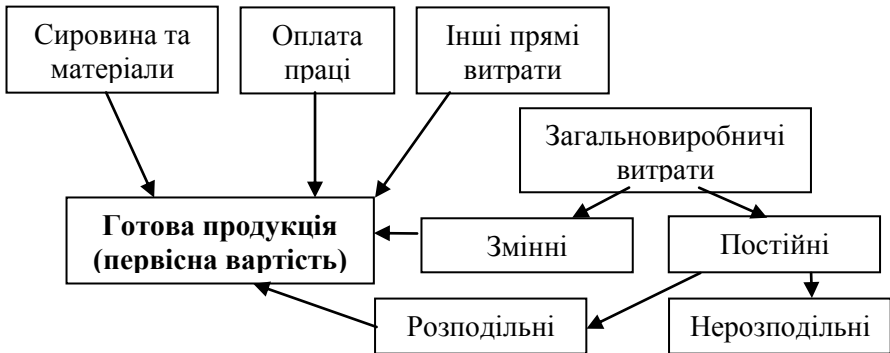


Рис.1. Формування первісної вартості готової продукції

Готова продукція на підприємстві проходить декілька етапів:

- випуск продукції з виробництва і здача її на склади;
- зберігання продукції на складах підприємства;
- відпуск продукції для внутрішніх господарських потреб (тара);
- реалізація продукції [4, с.301].

При відображенні операцій з реалізації готової продукції в бухгалтерському обліку на підприємстві зазначаються дві її оцінки: оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою – первісна вартість (дебет рахунку 901) та оцінка, що визначається за домовленістю сторін (кредит рахунку 701).

Таким чином, реалізованою продукцією вважається продажна вартість відвантаженої продукції, зазначеної в оформлених, як підстава для розрахунків з покупцями, документах, або продажна вартість відвантаженої продукції, зарахована, як платіж на рахунки підприємства в установах банків.

При визначенні первісної вартості готової продукції та пов'язаним з нею ціноутворенням, слід приділити увагу питанню обліку та розподілу загальновиробничих витрат.

Так, існують деякі протиріччя між Податковим кодексом України та П(с)БО у деяких пунктах витрат, які входять до складу

загальновиробничих, що може викликати певні труднощі при формуванні первісної собівартості та встановлення оптимальних цін на певний вид продукції [7].

Тому, задля достовірного відображення витрат на формування собівартості готової продукції в бухгалтерському та податковому обліку, кожне підприємство повинно вести детальніший їх облік із використанням нових синтетичних та аналітичних рахунків.

Це дасть змогу встановити правдиву первісну вартість та показати реальний стан діяльності підприємства.

Реалізуючи продукцію підприємство завершує процес кругообігу оборотних засобів і створюється можливість відновити цикл виробництва, використовуючи дохід від реалізації для придбання нових виробничих запасів, оплати праці працівників, розрахунків з постачальниками, бюджетом, органами соціального і пенсійного страхування, банками по кредитах і ін.

Таким чином, під час ведення обліку готової продукції та її реалізації, необхідно врахувати ряд особливостей, які здійснюють безпосередній вплив на її грошову оцінку, щоб вийти на фактичний фінансовий результат.

Отже, у сучасних умовах господарювання робота підприємства із виготовлення та реалізації готової продукції є однією із важливих складових його ефективної діяльності, оскільки реалізація готової продукції – це кінцева мета діяльності будь-якого підприємства, заключний етап кругообігу його засобів, по завершенні якого визначаються результати господарської діяльності та ефективність виробництва.

Література:

1. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для вузів / за ред. Ф.Ф. Бутинця]. – 7-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 831 с.
3. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік : [навч. посібник] / Г.В. Нашкерська. – К. : центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.
5. Цивільний кодекс України від 16.01.2003р. № 435–IV зі змінами та доповненнями[Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу:

<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. №73 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

7. Податковий кодекс України від 02.09.2014р. № 1658-VII зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

УДК 330.101.542

Павлюк Л.В.,

к.е.н., доцент,

Семенченко Ю.Р.,

Луцький національний технічний університет,

м. Луцьк

НЕОБХІДНІСТЬ МОДЕЛЮВАННЯ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ ПІДПРИЄМСТВА

У статті досліджені основні засади моделювання бізнес-процесів підприємств. Автори визначають поняття і сутність бізнес-процесів, а також необхідність і важливість їх моделювання.

Ключові слова: *бізнес-процеси, моделювання, процесний підхід.*

This article explores the basic principles of modeling business processes. The author defines the concept and nature of business processes, and the need and importance of their modeling.

Keywords: *business process modeling, process approach.*

В статье исследованы основные аспекты моделирования бизнес-процессов предприятия. Авторы определяют понятие и сущность бизнес-процессов, а также необходимость и важность их моделирования.

Ключевые слова: *бизнес-процессы, моделирование, процессный подход.*

В сучасних умовах господарювання постає питання моделювання бізнес-процесів підприємств з метою підвищення ефективності їх діяльності.

Як відомо, під бізнес-процесом розуміють логічний, послідовний, взаємозалежний набір заходів, що залучає ресурси виробника, створює цінність і видає результат споживачеві [2]. Серед

основних причин, що спонукають підприємство оптимізувати бізнес-процеси, можна виділити необхідність зниження витрат або тривалості виробничого циклу, необхідність дотримання вимог, що запропоновані споживачами й державою, впровадження програм керування якістю, злиття компаній, внутрішньо організаційні протиріччя тощо.

На першому етапі моделювання будується модель підприємства – функціональна модель, що дає уявлення про функції підприємства і розподіл відповідальності за їх виконання. Функціональна модель підприємства не містить інформації про взаємозв'язок функцій. Для цього будується процесна модель.

Процесна модель також описує потік ресурсів (матеріальні, інформаційні і т.д.), що використовуються при виконанні функцій, але вона не дає їх вартісної оцінки, яку необхідно мати при розрахунку фінансового плану підприємства. Тому потрібно уточнити описання бізнес-процесів за допомогою побудови кількісної моделі бізнес-процесів, яка визначає вартість виконання бізнес-процесу. Побудувавши кількісну модель бізнес-процесів, можна побудувати і модель фінансового плану підприємства.

Проектування моделі завжди починається із визначення ланцюга проекту. Основна задача будь-якого успішного проекту полягає в тому, щоб на момент запуску системи, що втілюватиме бізнес-процес та протягом її експлуатації можна було забезпечити:

- необхідну функціональність системи і ступінь адаптації до змінних бізнес-умов її функціонування;
- необхідний час реакції на запит;
- безвідмовну роботу системи у необхідному режимі;
- простоту експлуатації та підтримки системи;
- необхідну безпеку.

Можна виділити декілька етапів розробки системи опису бізнес-процесу:

- визначення вимог;
- оцінка реалізації;
- оцінка ризику;
- побудова логічної моделі;
- проектування бізнес-процесу.

Визначення вимог. Починати дослідження предметної області

необхідно із встановлення вимог. Одночасно важливо встановити реальні вимоги користувача. Для аналізу повноти вимог та їх уточнення важливо побудувати логічну модель предметної області.

Вимоги можуть мати характер обмежень, тобто бути обов'язковими для їх дотримання. Вони можуть бути наслідком характеру предметної області чи формуватися історично. Важливим аналітичним завданням є передбачення можливих змін і планування адекватної реакції на події.

Часом задачі даної системи визначаються задачами системи більш високого рівня. Те, що для даної системи є метою, для системи більш високого рівня є засобами досягнення більш глобальних цілей.

Оцінка реалізації. Складність реалізації проекту можна оцінити за різними критеріями:

- економічна реалізація (вартість, термін, економічність);
- технічна реалізація (ресурси, технології, інструменти);
- юридична реалізація (законодавство, обов'язки).

Оцінка ризику. Передбачити джерела проблем розробки проблематично. Ними вважаються: обмеженість засобів, кадрові питання, недооцінка проблемності. Для встановлення надійності ризику необхідно пройти наступні етапи:

- аналіз ризику;
- визначення джерел ризику;
- групування джерел ризику;
- оцінка ймовірності кожного фактора ризику;
- визначення природи ризику, області дії, часу прояву, періодичності тощо.

Побудова логічної моделі. Логічна модель – це схема роботи предметної області на логічному рівні без технічних уточнень. Логічна модель може представлятися на різних рівнях абстракції, що дозволяє охопити проблему в цілому і при необхідності розглянути її окремі частини. Побудова логічної моделі здійснюється за допомогою функціональної декомпозиції. Починають із основних функцій системи, потім переходять до розгляду більш детальних функцій. Побудовою логічної моделі займається структурний системний аналіз.

Проектування – це планування інформаційної системи. На даному етапі розробляється загальна структура майбутньої системи, будується каркас піраміди, розробляються структури даних. На

підприємствах переважно використовують низхідне проектування. Це покроковий процес проектування, починаючи із основних функцій, які потім діляться на підфункції доти, поки не стає реальною можливість їх реалізації (рис 1).

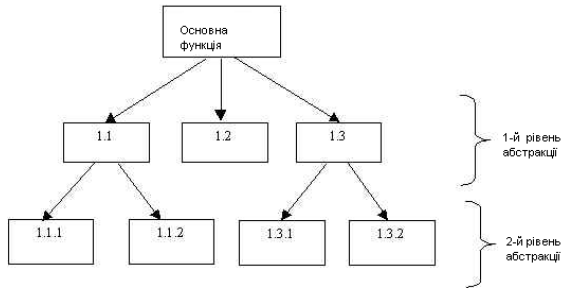


Рис. 1. Принципи рівнів абстракції

1. На кожному рівні нічого не відомо про властивості більш високих рівнів.

2. На кожному рівні нічого не відомо про внутрішні принципи побудови інших рівнів. Зв'язок між рівнями здійснюється через чітко окреслені інтерфейси.

3. Кожен рівень повинен мати високу цілісність і низьку залежність від інших рівнів.

В тому числі, розрізняють фізичне й математичне моделювання. Практичне моделювання поділяється на такі етапи:

а) аналіз економічної системи, її ідентифікація й визначення достатньої структури для моделювання;

б) синтез і побудова моделі з урахуванням її особливостей і математичної специфікації;

в) верифікація моделі й уточнення її параметрів;

г) уточнення всіх параметрів системи й відповідність параметрів моделі, їх необхідна адаптація (виправлення, корегування) тощо [1].

На сьогодні для опису, моделювання й аналізу бізнес-процесів використовуються кілька типів методологій. До числа найпоширеніших типів відносяться наступні методології:

- моделювання бізнес-процесів (Business Process Modeling);
- опису потоків робіт (Work Flow Modeling);
- опису потоків даних (Data Flow Modeling).

Методології моделювання бізнес-процесів (Business Process Modeling). Найбільш широко використовувана методологія опису бізнес-процесів - стандарт США IDEF0. З моменту розробки стандарт не зазнавав істотних змін. У цей час розвиток методології IDEF0 об'єднано з удосконалюванням підтримуючих її інструментів - програмних продуктів для моделювання бізнес-процесів (наприклад, BPWin 4.0, ProCap, IDEF0/EM Tool і ін.). Методологія IDEF0 надає аналітикові широкі можливості для опису бізнесу організації на верхньому рівні з акцентом на керування процесами. Моделі в нотації IDEF0 призначені для високорівневого опису бізнесу компанії. Їхня основна перевага полягає в можливості описувати керування процесами організації.

Методології опису потоків робіт (Work Flow Modeling). Друга найважливіша методологія опису процесів - IDEF3, призначена для опису робочих процесів або, іншими словами, потоків робіт. Стандарт IDEF3 близький до алгоритмічних методів побудови схем процесів і стандартних засобів створення блок-схем. Слід зазначити, що стандарт включає дві різних методи опису процесів. Нижче розглянемо метод, що одержав найбільше поширення. Основу методології IDEF3 становить побудова моделей процесів за принципом послідовних робіт (функцій, операцій).

Методології опису потоків даних (Data Flow Modeling). Ще одна група методологій, активно використовуваних на практиці, - нотації DFD (Data Flow Diagramming), призначені для опису потоків даних. Вони дозволяють відбити послідовність робіт, що виконуються в ході процесу, і потоки інформації, що циркулюють між цими роботами. Крім того, нотація DFD надає можливість описувати потоки документів (документообіг) і матеріальних ресурсів (наприклад, рух матеріалів від однієї роботи до іншої). Методологія DFD може ефективно використатися для опису процесів при впровадженні процесного підходу до керування організацією, тому що дозволяє максимально знизити суб'єктивність опису бізнес-процесів. За допомогою схеми процесів в DFD виявляють основні потоки даних, що важливо для наступного створення моделей структури даних і розробки вимог до інформаційної системи організації.

Отож, моделювання бізнес-процесів дозволяє не лише визначити, як підприємство працює в цілому, як взаємодіє із

зовнішніми організаціями, замовниками й постачальниками, але і як організована його діяльність на кожному робочому місці. Моделювання бізнес-процесів - це ефективний засіб пошуку шляхів оптимізації діяльності компанії, засіб прогнозування й мінімізації ризиків, що виникають на різних етапах реорганізації підприємства. Цей метод дозволяє дати вартісну оцінку кожному окремому процесу й всім бізнес-процесам в цілому.

Література:

1. Мельников А.М. Основи організації бізнесу [текст]: навч. посіб./ за заг. ред. А. М. Мельникова [А.М. Мельников, О.А. Коваленко, Н.Б. Пундяк] – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 200 с.
2. Фролова Л.В. Формирование бизнес-модели предприятия [текст] Учебник. / Л. В. Фролова, Е. С. Кравченко – К.: Центр учебной литературы, 2012. – 384 с.

УДК 658.628:005.52

Палий Л.В.,
Одесский национальный экономический университет
*Научный руководитель: Волчек Р.Н.,
к.э.н., доцент,
г. Одесса

**ОСОБЕННОСТИ АНАЛИЗА АССОРТИМЕНТНОЙ ПОЛИТИКИ
В ОПТОВОЙ ТОРГОВЛЕ**

В статье исследованы особенности анализа ассортиментной политики в оптовой торговле. В ходе анализа особое внимание обращено на те виды продукции, по которым выявлено невыполнение и перевыполнение плана.

Ключевые слова: *ассортимент, ассортиментная политика, оптовая торговля.*

In the article the analysis features range policy in wholesale trade. During the analysis, special attention is given to those products, which revealed non-compliance and over-fulfillment of the plan.

Keywords: *assortment, assortment policy, wholesale.*

У статті досліджені особливості аналізу асортиментної політики в оптовій торгівлі. В ході аналізу особливу увагу приділено таким видам продукції, за якими виявлено невиконання та перевиконання плану.

Ключові слова: *асортимент, асортиментна політика, оптова торгівля.*

Рыночное пространство включает в себя не только непосредственных производителей и потребителей товарной продукции, но и значительное число активных промежуточных звеньев, устанавливающих деловые отношения между ними. Оптовая торговля является наиболее важным звеном, которое обеспечивает ускорение процесса товародвижения по каналам распределения. Предприятия, занимающиеся таким видом деятельности, получают прибыль путем перепродажи товаров. Это свидетельствует о прямой зависимости объемов продаж, а следовательно и доходов предприятий, от ассортиментной политики. Поэтому цель работы заключается в определении особенностей проведения анализа ассортимента продукции, выявления факторов, которые на него влияют, а также нахождение резервов и возможностей по улучшению.

При формировании ассортимента продукции компании должны придерживаться определенной системы:

- 1) определение текущих и перспективных потребностей потребителей;
- 2) оценка уровня конкурентоспособности продукции;
- 3) изучение жизненного цикла товара, принятие своевременных мер по внедрению новых, более совершенных видов продукции и изъятие морально устаревших и экономически неэффективных изделий;
- 4) оценка экономической эффективности и степени риска изменений в ассортименте продукции.

Для анализа оценки выполнения плана реализации продукции по ассортименту применяется коэффициент, расчет которого производится путем деления общего фактического объема реализации товаров, зачтенного в выполнение плана реализации по ассортименту, на общий плановый выпуск продукции.

Данный коэффициент должен стремиться к единице или к выполнению плана - к 100%. Соответственно, если такой результат не достигнут, то существуют ряд причин (факторов), которые оказали негативное влияние.

Для оптовых предприятий характерны:

1. Внешние причины. К ним относятся конъюнктура рынка, изменение спроса на отдельные виды продукции, состояние логистики, инфляционные процессы.

2. Внутренние причины связаны с недостатками в организации

сбыта через неудовлетворение запросов, неоптимальное использование технологических знаний и опыта предприятия, отсутствие оптимизация финансовых результатов предприятия - формирование ассортимента основывается на ожидаемой рентабельности и величине прибыли, что чаще встречается в практике работы предприятий. А также не соблюдение принципов гибкости за счет диверсификации сфер деятельности предприятия и недостатков в системе управления персоналом.

Необходимо заметить, что к внутренним факторам влияния относятся изменения в структуре ассортимента. Увеличение объема реализации по одним видам и сокращение по другим видам продукции приводит к изменению ее структуры, т.е. соотношения отдельных видов продукции в общем их выпуске. Выполнить план по структуре производства – значит сохранить в фактическом выпуске продукции запланированные соотношения отдельных ее видов. Изменение структуры продукции оказывает большое влияние на все экономические показатели и в первую очередь на выполнение плана по ассортименту.

То есть, если расчет коэффициента ассортиментности по основным видам продукции показал, что в отчетном году по сравнению с прошлым годом план по ассортименту выполнен (как пример) на 91%, 9% было реализовано с отступлением от ассортиментной политики. В целом можно считать, что ассортиментная программа соответствует бизнес-планированию. Но предприятию необходимо усовершенствовать этот процесс, с помощью:

- использования товарной дифференциации, связанной с выделением предприятием своей продукции в качестве особой, отличной от конкурентов, и обеспечением по ним отдельных «ниш» спроса;
- оптимизации структуры ассортимента, максимально приблизив ее к желанию и спросу покупателей;
- расширение ассортимента по средству введения принципиально новых или улучшенных позиций товаров;
- сокращение ассортимента или снятия определенных видов товаров, если они не пользуются спросом;
- поиск и увеличение рынков сбыта;
- применения маркетинговых исследований, с целью увеличения желания и предпочтения потребителей приобретать большое число наименований продукции данного предприятия;

- развитие торговли по специальным заказам отдельных потребителей, предусматривающим индивидуальные поставки продукции заданных свойств и характеристик;
- введения программ скидок, в условиях быстрой оплаты приобретенной продукции;
- использование сезонности при продажах (если позволяет направление деятельности), как пример вводить акционные позиции товаров;
- как крайний метод - узкая товарная специализация, связана с ограничением сферы сбыта продукции в силу глубокой сегментация рынка данного товара. В ряде случаев политика узкой товарной специализации оптимальна для эффективной деятельности небольшого предприятия или когда предприятие периодически меняет узкую специализацию, используя ее для освоения новых рынков или адаптируясь к меняющемуся характеру спроса.

В конце работы можно провести некоторые итоги. Структура и ассортимент продукции формируются под влиянием внешних и внутренних факторов. В ходе анализа особое внимание обращают на те виды продукции, по которым выявлено невыполнение и перевыполнение плана. Изменение структуры ассортимента оказывает большое влияние на все экономические показатели: объем реализации продукции, прибыль и рентабельность. Всё это необходимо в целях удовлетворения спроса потребителей и получения предприятиями оптовой торговли максимальной прибыли.

Литература:

1. Экономический анализ и диагностика состояния современного предприятия: учебное пособие / Т. Д. Костенко [и др.]. - 2-е изд., Перераб. и доп. - М.: учебной литературы, 2007 - 400 с.
2. «Организация и методика экономического анализа» Н.А. Волкова, Р.М. Волчек - Одесса: ОНЭУ, 2012
3. Савицкая Г.В. Экономический анализ.— М: ООО Новое знание, 2004 г.

УДК 657

Пантелесів В.П.,
д.е.н., професор
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
м. Київ

ЕВОЛЮЦІЯ ЯКОСТІ ЗВІТНОСТІ: ВІД ЕКОНОМІЧНОЇ ТЕОРІЇ ЧЕРЕЗ КОНСОЛІДАЦІЮ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ДО КОРПОРАТИВНОЇ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

У статті розглянуто зміст звітності (бухгалтерської звітності) та якості звітності в працях економістів-класиків, дотримання якісних характеристик при консолідації фінансової звітності, критерії якості звітності у стандартах AA1000.

Ключові слова: верифікація, зацікавлена сторона, якість, якісні характеристики, звітність, підзвітність, користувач, економічні теорії

В статье рассмотрено содержание отчетности (бухгалтерской отчетности) и качества отчетности в трудах экономистов-классиков, соблюдение качественных характеристик при консолидации финансовой отчетности, критерии качества отчетности в стандартах AA1000.

Ключевые слова: верификация, заинтересованная сторона, качество, качественные характеристики, отчетность, подотчетность, пользователь, экономические теории.

The article deals content reporting (accounting) and the quality of reporting in the writings of classical economists, adherence to quality characteristics on consolidation of financial statements, criteria of quality reporting standards AA1000.

Keywords: verification, stakeholder value, quality characteristics, reporting, accountability, user, economic theory.

Нові вимоги господарювання в умовах розвитку суспільства потребують забезпечення системи управління якісною обліково-звітною інформацією і особливо її заключної складовою – фінансовою звітністю. Запровадження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 „Консолідована фінансова звітність” (надалі – НП(С)БО 2) [6] потребує належного теоретичного, організаційного та методичного забезпечення якості звітності у різних вимірах.

Питанням якості звітності у різні часи займалися вітчизняні вчені-економісти, зокрема С. Голов [1], В. Костюченко [3], М. Лучко [4] та інші. В той же час у дослідженнях робилося недостатньо посилань на праці економістів-класиків.

Метою даного дослідження є розгляд змісту звітності (бухгалтерської звітності) та якості звітності в працях економістів-класиків, дотримання якісних характеристик при консолідації фінансової звітності, критерії якості звітності у стандартах АА1000.

Інтеграційні та глобалізаційні процеси у світовому просторі, потреба у забезпеченні безпеки діяльності підприємства викликають підвищену увагу до параметрів якості фінансової звітності. У загальному вигляді, під якістю розуміють сукупність властивостей, якими має відповідати предмет, об'єкт.

Звітність (бухгалтерська звітність) та якість в працях економістів-класиків.

В джерелах - працях творців економічної теорії міститься значний матеріал щодо оцінки звітності (таблиця).

Таблиця

Зміст звітності у роботах авторів економічної теорії

Роль звітності	Автор, роки життя	Напрямок уподобань автора економічної теорії
<p>...звітність у витрачаннях державних доходів є однією з галузей управління, що відрізняється крайньою складністю і найбільш схильною до безладу. Кожна приватна особа з таким трудом ухитряється внести в рахунки своїх витрат порядок, що мені уявлялося б неможливим внести ясність в хаос витрат уряду, якби не було прикладу великих державних мужів, які дозволили це завдання: перебуваючи на чолі управління, вони підкорили цю звітність формам і правилам, за допомогою яких виявилось цілком можливим попередити розкрадання фінансів держави і придушити винахідливу жадібність і хитрі обходи більшості чиновників. Але ці форми і правила зводяться до таємничої техніки, яка пристосовується до обставин і не зведена в ранг знань, що можуть просвітити націю</p>	<p>Франсуа Кене (фр. <i>François Quesnay</i>, <u>1694</u> — <u>1774</u>) [2]</p>	<p>знаменитий французький економіст, основоположник школи фізіократів</p>

Продовження табл.

<p>А ця оцінка, хіба вона не що інше, як звіт, який він [чоловік] дає самому собі про свою працю і свій час або, висловлюючи ці дві речі одним словом, про частку своїх коштів, яку він може спожити на відшукання оцінюваного предмета без пожертвування тими [предметами], які одно або більше важливі?</p>	<p>Анн Робер Жак Тюрго (фр. <i>Anne Robert Jacques Turgot, baron de l'Aulne</i>, 1727 — 1781) [12]</p>	<p>французький економіст і державний діяч, один з основоположників економічного лібералізму</p>
<p>Публічність звітності, необхідність роз'яснення розпоряджень адміністрації виробили в політиці таку моральну революцію, яку вже не можна зупинити.</p>	<p>Жан-Батист Се (фр. <i>Jean-Baptiste Say</i>, (1767 — 1832) [10]</p>	<p>французький економіст і державний діяч. Один з основоположників економічного лібералізму</p>
<p>Трактування закону причинності в науці XVIII - початку XIX століть включає фундаментально значимий постулат ... кількісну еквівалентність причини і наслідки, рівність одного іншому Даний постулат в його буквальному прочитанні асоціюється з комерційною бухгалтерською звітністю як відображенням реального життя і одним із втілень якоїсь гіпотетичної культури, живильної звичку наполягати на непорушній кількісній еквівалентності</p>	<p>Веблен Торстейн (англ. <i>Thorstein Bunde Veblen</i>; 1857-1929) [11]</p>	<p>американський економіст, основоположник технократичного напрямку інституціоналізму. ...</p>
<p>Метод заснований на ідеї, що гроші, що знаходяться в обігу, і гроші, що лежать в банках, не є двома незалежними судинами, але безперервно течуть з одного в інший і що припливи і відливи грошей в банках, що відзначаються в звітах, можуть бути використані для з'ясування їх обігу зовні.</p>	<p>Ірвінг Фішер (англ. <i>Irving Fisher</i>; 1867 — 1947) [13]</p>	<p>американський економіст, представник неокласичного напрямку в економічній науці</p>

Слід зазначити поєднання філософського, наукового, емпіричного та повсякденного (майже, побутового) сенсу із поняттям «звітність». Бухгалтерська звітність розглядається як рівноправна категорія поруч із світоглядними.

Високе суспільне значення звітності, декларуємі публічність та відкритість (звітність не містить комерційної таємниці), елементи моралі, відповідальність осіб за складання звітності, потреба в певних формах та правилах складання звітності, яких дотримуються всі, хто її складають. Подання та розкриття звітності носить характер панування власника і підлеглості суб'єкта господарювання.

Звертає увагу чутливість господарського організму до змісту інформації, що міститься у звітності. Звітність, з одного боку, відображає діяльність суб'єктів, що подають звітність, розкриває їх реальне життя, але не виключає використання її для зловживань, а з іншого боку, має таємниче, містичне, незрозуміле для непідготовленої людини (навіть нації) значення.

В «Капіталі» **К.Маркса** [5], працях **В.І. Ульянова (Леніна)** як аргументи широко використовуються парламентські звіти та інші офіційні публікації, звіти про здоров'я населення країн, звіти медичних інспекторів, фабричні звіти тощо.

Але за 300 років розвитку економічної теорії якісні характеристики звітності не знайшли відображення в анналах економічної теорії.

Дотримання якісних характеристик при консолідації фінансової звітності.

Безсумнівний пріоритет вимог користувачів фінансової звітності передбачає відображення у даних звітності специфічної інформації про діяльність підприємства (суб'єкта господарювання) за певний, т.зв. звітний період. Відсутність єдиної (вичерпної) характеристики функціонування підприємства обумовлює заповнення керівництвом підприємства несхожих форм звітності; використання різних, але взаємопов'язаних форматів фінансової звітності. На відповідних рівнях управління складають та використовують для керування внутрішню бухгалтерську звітність; внутрішню фінансову звітність, проміжну фінансову звітність, фінансову звітність окремого підприємства, фінансову звітність об'єднання підприємства, консолідовану (зведену) фінансову звітність.

Перші фінансові звіти групи підприємств з'явилися на початку ХХ стор. в США. В зв'язку із виключною важливістю консолідована фінансова звітність, як інформаційна система групи за умови утворення єдиного підприємства підлягає значної регламентації.

Існують вимоги до складання консолідованої фінансової звітності, що містяться у національних нормативно-правових актах, стандартах US GAAP, міжнародних стандартах фінансової звітності, Директиві 2013/34/ЄС [14]. У загальному вигляді консолідація фінансової звітності передбачає: формулювання завдання (мети) створення такої звітності, висунування ідеї консолідації, формулювання попередніх умов, здійснення консолідаційних процедур та заповнення відповідних реєстрів консолідації, заповнення форм консолідованої фінансової звітності та викладення припущень і пояснень, що були використані материнською організацією при складанні консолідованої фінансової звітності групи підприємств.

Практичне дотримання вимог міжнародного стандарту фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» [15] та національних стандартів бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7] та стандарту 2 «Консолідована фінансова звітність» [6] обумовлює врахування широкого кола консолідаційних процедур, які торкаються, зокрема вимог подання, внутрішньогрупових статей; частки меншості, фінансових інструментів, дочірніх підприємств, що знаходяться під тимчасовим контролем, виключається з консолідації, закордонна господарська одиниця, звільнення від вимог подання, зворотні придбання, розкриття інформації, придбання/продаж дочірнього підприємства, гудвілу тощо. Потребують розмежування понять контроль та суттєвий вплив.

Якісні характеристики фінансових звітів займають ключове місце у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів. Зазначимо, що складність предмета та відповідальність за зміст інформації визначає наявність кількох показників, які з різних сторін характеризують властивість фінансової звітності. Якісні характеристики стають невід'ємним атрибутом звітності. До таких якісних атестацій відносять, зокрема дохідливість, доречність, достовірність, зрозумілість, адекватність тлумачення та зіставність.

Виникає потреба розробки та дотримання стандартів (регламентів) фінансової звітності групи шляхом проведення діагностики, моніторингу, застосування відповідних інформаційних систем, застосування інструменту автоматизації процесу консолідації та формування звітності, дотримання облікових оцінок, переоцінки та обліку за справедливою вартістю, єдиної облікової політики (єдиних

облікових політик) в групі, врахування різних дат материнського та дочірнього підприємств, адекватного розкриття інформації в примітках до звітності. До сукупності стандартів звітності мають увійти такі, що містять сигнальні показники.

Забезпечення економічних вигід власникам, що покладається в основу ідеї консолідації, йде поруч із приховуванням реального стану справ в дочірніх та материнських компаніях, що не знаходить відображення у звітності. В той же час зрозуміло, що відповідність стандартам ще не гарантує високу якість звітності. Стандарти допомагають підприємствам формалізувати систему менеджменту, спрямовану на реальне дотримання вимірів та на практиці досягати встановлених параметрів. За таких умов з'явиться можливість розуміння минулої діяльності групи як якісної основи для складання та оцінювання прогнозу розвитку підприємства. За такими ознаками можна вести мову про внесок бухгалтерського обліку до економічної науки.

Критерії якості звітності у стандартах AA1000.

Повернути довіру суспільства до діяльності організації та її звітності можуть нові ініціативи та вимоги до звітності.

За вимогами Глобальної ініціативи звітності (Global Reporting Initiative, GRI) [8], яка сформувалася на початку XXI стор. зазначено кілька принципів для забезпечення якості звіту, наприклад, збалансованість /balance, зіставність/comparability, точність/accuracy, своєчасність/timeliness, ясність/clarity та надійність/reliability.

Вважається, що дотримання таких принципів буде створювати належні умови надання звітності, але навряд чи тільки таких вимог достатньо для забезпечення належної якості.

Інститут соціальної та етичної звітності (Institute of Social and Ethical Accountability - "AccountAbility") є провідним міжнародним інститутом в області вдосконалення корпоративної звітності з метою сталого розвитку. Серія AA1000, розроблена Інститутом на початку XXI стор., надає організаціям ефективні інструменти і стандарти управління звітністю та забезпечення її якості [9].

Стандарт взаємодії із зацікавленими сторонами **AA 1000 SES** передбачає дотримання якості взаємодії із зацікавленими сторонами. Зацікавленою стороною (Stakeholder) називається група, яка може впливати на діяльність організації або, навпаки, здатна відчувати на

собі вплив від діяльності організації, виробленої нею продукції або надаваних нею послуг і пов'язаних з цим дій. У будь-якої організації багато зацікавлених сторін, які відрізняються одна від одного за типом і ступеня участі в її діяльності і часто мають абсолютно різні, іноді навіть суперечливі інтереси і потреби.

Звіт - це підготовлена організацією, що звітує інформація про показники стійкості, призначена для широкої публікації, цільової розсилки або для внутрішнього використання. Це, як правило, стосується інформації, що міститься у звітах, які періодично складаються з метою інформування зацікавлених сторін про показники стійкості організації. Підзвітністю (Accountability), яка вважається ключовим поняттям, стандарт AA 1000 SES вважає сукупність таких компонентів: прозорість - звітність перед зацікавленими сторонами; готовність реагувати - здатність відгукуватися на проблеми, що хвилюють зацікавлені сторони та відповідність вимогам - дотримання законодавчих вимог, стандартів, кодексів, принципів, стратегій та інших добровільних зобов'язань.

Щодо якості взаємодії із зацікавленими сторонами стандарт віддає пріоритет обов'язку бути підзвітним. Наведено схему виконання зобов'язання бути підзвітним і принципів підзвітності. В ній повнота припускає Критерії вимірювання та показники якості взаємодії із зацікавленими сторонами що розробляються організацією.

Надійна зовнішня (незалежна) верифікація якості звітності - ключ до підвищення не тільки її достовірності та ефективності, але і, в кінцевому рахунку, до поліпшення показників діяльності компанії. Запропонований AccountAbility Стандарт верифікації AA1000 заснований на загальноприйнятих методах верифікації звітності: фінансової, екологічної, а також звітності за якістю, - і об'єднує ключові теоретичні положення з практикою управління стійкістю організації, що формується та звітністю, включаючи практику складання та верифікації звітів.

Верифікація - це метод, який за допомогою ряду конкретних принципів і підходів дозволяє оцінити якість підготовлюваних організацією матеріалів, наприклад, її звітів, а також існуючих в організації систем, процесів і рівнів компетентності, які забезпечують ефективність її роботи. Верифікація припускає, що результати такої оцінки будуть відкриті для широкої публіки, що послужить для

користувачів звіту гарантією його достовірності.

Сертифікат відповідності повинен відображати достовірність звіту та відповідних систем, процесів і компетентності, що лежать в основі роботи організації та забезпечують отримання необхідної інформації. Сертифікат відповідності, складений згідно зі Стандартом верифікації AA1000, повинен включати в себе наступні елементи:

- заяву про використання Стандарту верифікації AA1000, що містить інформацію про те, що організація що верифікує використовувала Стандарт верифікації AA1000 відповідно до вказівки особливостей застосування Принципів AA1000 в процесі верифікації;
- основний опис, куди має входити опис виконаної роботи, і, зокрема, опис рівня верифікації, в тому числі вказівку на те, де в процесі верифікації використовувалися різні рівні, а також опис узгоджених критеріїв;
- підтвердження. Це висновок про якість звіту та адекватності відповідних організаційних процесів, систем та компетентності, в якому повинно бути зазначено, чи дійсно: у звіті дано достовірне і збалансоване уявлення про головні аспекти діяльності організації, що звітує за звітний період; в організації є ефективна система ідентифікації та аналізу її діяльності, а також обліку показників, ступеня впливу на зовнішнє середовище, позиції зацікавлених сторін; в організації є ефективна система управління різними аспектами показників стійкості та реагування на запити зацікавлених сторін із зазначенням будь-яких значних недоліків у відповідних організаційних процесах, системах та компетентності; звіт може бути використаний зацікавленими сторонами організації, що звітує;
- додаткові зауваження, які можуть включати в себе наступне: зазначений, у порівнянні з минулим звітом, прогрес як у звітності, так і у верифікації; пропозиції щодо поліпшення звітності організації, а також відповідних процесів, систем та компетентності в наступний звітний період.

Організація, що верифікує, повинна бути неупередженою у своїх взаєминах із зацікавленими сторонами та організацією, яка звітує. Організації, у складі яких працюють провідні фахівці з верифікації, повинні підтвердити відповідну інституційну компетентність.

Зміни у ринковому середовищі вимагають відповідних змін у обліково-звітному забезпеченні бізнесу, діє відоме правило Плінія

мол. **Non milta, sed multum** — Чи не багато, але багато; справа не в кількості, а в якості.

Незважаючи на розуміння високого суспільного значення звітності за 300 років розвитку економічної теорії якісні характеристики звітності не знайшли відображення в анналах економічної теорії.

Критичний аналіз змісту поняття «звітність» в роботах класиків економічної теорії (школа фізіократів, економічний лібералізм, марксизм, інституціоналізм, неокласичний напрям) і потреба задоволення інтересів власника-ініціатора консолідації обумовлює дотримання якісних характеристик при консолідації фінансової звітності. Цей окремий випадок суперечності між інтересами суспільства, в глобальному сенсі, і егоїстичними інтересами власника вимагає відповідної регламентації в суспільстві і бізнес-середовищі. Елемент підтвердження в стандартах АА1000 відносно якості звіту ґрунтується на критеріях суттєвості, повноти подачі інформації та реагування. Характеристики якості ідентифікуються невід'ємним атрибутом звітності.

Розгляд якісних характеристик найскладної – консолідованої звітності, Глобальної ініціативи звітності та розробки інституту соціальної та етичної звітності дозволив встановити, що продовжує діяти правило – для різних цілей встановлюються різні критерії якості. Установлення та дотримання стандартів якості звітності дозволить задовольнити вимоги користувачів звітності та приймати правильні рішення.

Література:

1. Голов С.Ф., Костюченко В.Н., Богатко Н.Г. Международные стандарты финансовой отчетности: вопросы, тесты, упражнения. Под ред. С.Ф.Голова. – К.: Либра, 2007. – 320 с.
2. Кенэ Франсуа. Избранные экономические произведения. – М.: Издательство социально-экономической литературы, 1960 – 551 с.
3. Костюченко В.М. Облік і аналіз діяльності групи підприємств, як єдиної економічної одиниці. Монографія. —К.: ЦУЛ, 2007. – 504 с.
4. Лучко М.Р. Основи складання консолідованої фінансової звітності: Навчальний посібник. – Тернопіль: Тернопільський національний педагогічний університет ім. В.Гнатюка. 2012. – 77 с. .
5. Маркс К. Капітал. Критика політичної економії. – К: Видавництво політичної літератури України, 1982. В 3-х томах 932 с.
6. Наказ Міністерства фінансів України „Про затвердження Національного

положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 „Консолідована фінансова звітність” від 27.06.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13/print1362304905316381>.

7. Про затвердження Національного положення (стандарту) 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>

8. Руководство по отчетности в области устойчивого развития. [Electronic resource]. – <https://www.globalreporting.org/information/sustainability-reporting/Pages/default.aspx>

9. Стандарт верификации отчетов AA1000. [Electronic resource]. – www.accountability.org.uk/resources

10. Сэ Жан-Батист Трактат политической экономики –М.: Типо-литография О.А.Лашкова и Ко, 1896. – 224 с.

11. Торстейн Веблен. Теория делового предприятия/ Пер. с англ. – М.: Дело, 2007. – 288 с.

12. Тюрго А.Р.. Избранные экономические произведения. – М.: Издательство социально-экономической литературы, 1961 – 198 с.

13. Фишер Ирвинг Покупательная сила денег / состав., вступ. Статья М.К.Бункина, А.М. Семенов. – М.: Дело, 2001. -320 с. – (Серия «Политическая экономия: ступени познания»)

14. Directive 2013/34/EU of the European parliament and the council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivacont.pdf>.

15. International financial reporting standard 10 «Consolidated financial statements» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs10.pdf>.

УДК 657.1

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

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

У статті розглянуто механізм оподаткування доходів фізичних осіб. Висвітлено особливості визначення бази оподаткування податком.

Ключові слова: податок, загальнодержавний податок, податок з доходів фізичних осіб.

The article discusses the mechanism of personal income tax. The peculiarities of determining the tax base tax.

Key words: tax, state tax, personal income tax.

В статье рассмотрен механизм налогообложения доходов физических лиц. Освещены особенности определения базы налогообложения.

Ключевые слова: налог, общегосударственный налог, налог с доходов физических лиц.

Стягнення податку з доходів фізичних осіб регулюється Податковим Кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПКУ). Як відомо цей Кодекс набрав чинності з 1-го січня 2011 року. Але механізм його впровадження і функціонування, як й інших нормативів з оподаткування, супроводжується частими змінами, які зовсім не сприяють злагодженій роботі бухгалтерів. Крім того у ПКУ деякі статті потребують детальних консультацій, оскільки містять певні неоднозначні моменти, що потребує роз'яснень як податкової служби, так й інших компетентних відомств. Подібна неоднозначність у трактуванні нормативної бази з питань оподаткування доходів фізичних осіб вказує на важливість більш детального ознайомлення з нею.

Переваги і недоліки діючої системи оподаткування розглядалися у працях вітчизняних і зарубіжних науковців. Варто виділити праці Панасюка В.М., Малишкіна О.І., Литвиненко Я.В., Козака Ю.Г., Сердюк В.М., Завгороднього В.П., Геги П.Т., Суторміна В.М., Федорова В.М., Іоффе М.Я., Князева В.Г., Черніка Д.Г. та ін. авторів.

Не зважаючи на значну кількість публікацій у періодичних виданнях та систематизовану у спеціалізованих навчальних посібниках, підручниках інформацію про вітчизняну та зарубіжну систему оподаткування, окремі питання щодо оподаткування фізичних осіб та подання податкової звітності ними залишаються надзвичайно актуальними.

Метою написання статті є систематизація інформації про порядок оподаткування фізичних осіб в Україні та вивчення діючої методики заповнення звітності з оподаткування доходів фізичних осіб.

Податок з доходів фізичних осіб, як і будь-якій інший податок, оперує основними елементами податкової системи: платники податку, об'єкт оподаткування, податкова ставка, податкові пільги, джерело сплати податку, порядок сплати податку. З цими елементами необхідно ознайомитися, оскільки без них неможливо заповнити податкову звітність. Нижче подано основні методологічні підходи до формування податкової інформації при заповненні звітності з оподаткування фізичних осіб.

Перелік платників податку з доходів фізичних осіб подано на рис. 1.



Рис. 1. Платники податку з доходів фізичних осіб.

Об'єкти оподаткування резидентів і нерезидентів подано на рис. 2-3.



Рис. 2. Об'єкт оподаткування резидентів.

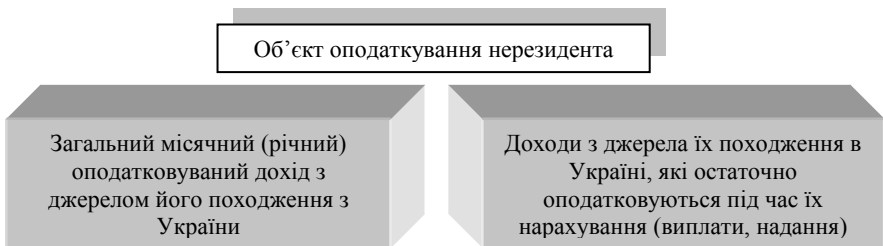


Рис. 3. Об'єкт оподаткування нерезидентів.

Існують окремі випадки визначення об'єкта оподаткування податком з доходів фізичних осіб:

- при нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати;
- при нарахуванні доходів у будь-яких негрошових формах;
- при нарахуванні доходів у вигляді валютних цінностей або інших активів, вартість яких виражена в іноземній валюті або міжнародних розрахункових одиницях.

У подальшому ми акцентуватимемо увагу виключно на оподаткуванні податком з доходів резидентів у вигляді заробітної плати.

При визначенні суми податку з доходів фізичних осіб має

значення база оподаткування.

Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід платника податку з доходів фізичних осіб.

Загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

Між місячним і річним оподатковуваними доходами резидентів існує прямий зв'язок: сума місячних доходів дає річний дохід.

Відповідно до діючого законодавства, загальний річний оподатковуваний дохід звітного року включає в себе:

- суми загальних місячних оподатковуваних доходів звітного року;
- іноземні доходи, одержані протягом звітного року;
- доходи, отримані фізичною особою - підприємцем від провадження господарської діяльності, та доходи, отримані фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність.

Місячний оподатковуваний дохід визначається як різниця між загальним місячним оподатковуваним доходом і доходами, які не включаються до складу загального місячного оподаткованого доходу (рис. 4).

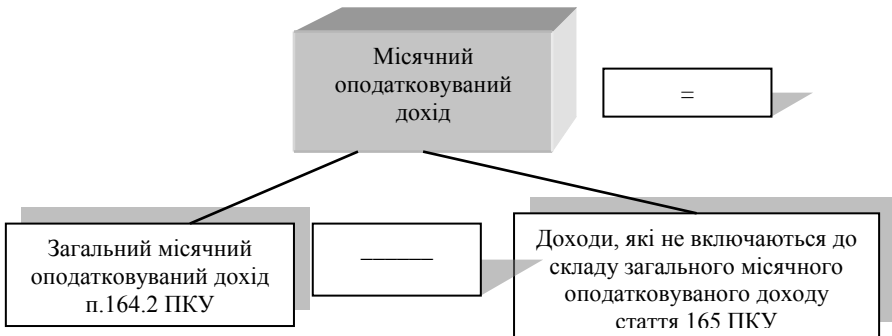


Рис. 4. Методика розрахунку місячного доходу, що оподатковується податком з доходів фізичних осіб.

У відповідності до п. 164.6 ПКУ, під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на

загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до накопичувального фонду, ..., а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності [1].

Загальний механізм розрахунку бази оподаткування податком з доходів фізичних осіб подано на рис. 5.

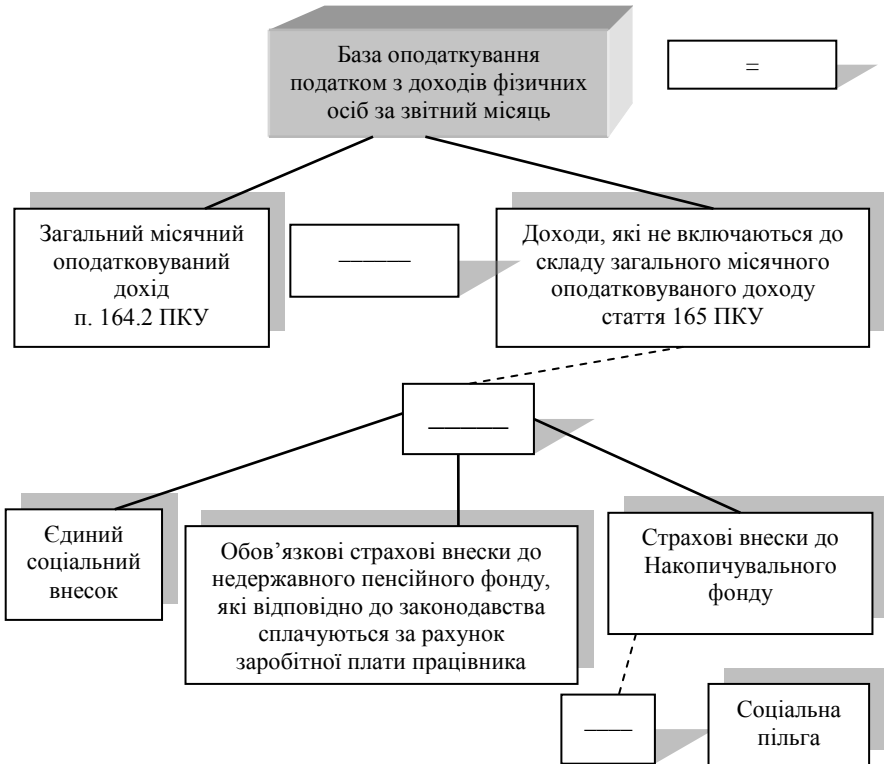


Рис. 5. Загальний механізм розрахунку бази оподаткування податком з доходів фізичних осіб.

Платник податку з доходів фізичних осіб має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу на суму соціальної пільги.

Податкова соціальна пільга застосовується до місячного доходу платника податку у вигляді заробітної плати (або інших прирівняних

до неї відповідно до законодавства виплат, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, яка дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень [1]. У 2014 році розмір доходу, який дає право на соціальну пільгу становить 1710 грн. ($1218 \times 1,4 = 1705,2$; найближче значення – 1710).

Перелік і розміри соціальних пільг чітко прописані у пункті 169.1 ПКУ. При цьому необхідно враховувати перехідні положення, прийняті Податковим кодексом України. Згідно із п. 1 розділу XIX «Прикінцеві положення» ПКУ пп. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 ПКУ набирає чинності з 1 січня 2015 року. До 31 грудня 2014 року для цілей застосування цього підпункту податкова соціальна пільга надається в розмірі, що дорівнює 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку [2]. Тобто у 2014 році основна соціальна пільга встановлена у розмірі 609 грн. ($1218 \times 50\%$).

Це є загальне правило надання соціальної пільги. Розмір соціальної пільги коливається від 100% до 200% і залежить від статусу фізичної особи, її права на пільги та інших особливостей платника податку. Більш детальна інформація про розмір і порядок надання такої пільги визначена статтею 169 ПКУ від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

У разі якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, податкова соціальна пільга застосовується один раз з підстави, що передбачає її найбільший розмір.

Працедавець платника податку за місцем застосування податкової соціальної пільги здійснює перерахунок сум доходів, нарахованих такому платнику податку у вигляді заробітної плати, а також сум наданих податкових соціальних пільг:

- за наслідками кожного звітного податкового року;
- під час проведення розрахунку за останній місяць застосування податкової соціальної пільги при зміні місяця її застосування за самостійним рішенням платника податку;
- під час проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з таким працедавцем.

Платник податку має право на податкову знижку за наслідками звітного податкового року.

Підстави для нарахування податкової знижки із зазначенням конкретних сум відображаються платником податку у річній податковій декларації.

До складу податкової знижки включаються фактично понесені витрати, підтвержені платником податку документально, а саме: фіскальним або товарним чеком, касовим ордером, товарною накладною, іншими розрахунковими документами або договором, які ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) та визначають суму таких витрат. Зазначені вище документи не надсилаються податковому органу, але підлягають зберіганню платником податку протягом строку, достатнього для проведення податковим органом податкової перевірки стосовно нарахування такого податкового кредиту. Перелік витрат, дозволених до включення до податкового кредиту визначений пунктом 166.3 статтею 166 ПКУ.

Обмеження на застосування податкової знижки:

- податкова знижка може бути надана виключно резиденту, який має реєстраційний номер облікової картки платника податку;
- загальна сума податкової знижки не може перевищувати суми загального оподаткованого доходу платника податку, одержаного протягом звітного року як заробітна плата;
- якщо платник податку до кінця податкового року, наступного за звітним не скористався правом на нарахування податкової знижки за наслідками звітного податкового року, то таке право на наступні податкові роки не переноситься.

Базова ставка податку становить 15% від об'єкта оподаткування. Якщо база оподаткування перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, до суми такого перевищення застосовується ставка 17 відсотків.

Крім того ПКУ передбачено:

- 5% від процентів по вкладеннях на поточний або депозитний рахунок, в іменні ощадні (депозитні) сертифікати, до кредитної спілки та в інших випадках визначених законодавством України;
- 10 відсотків щодо доходу у формі заробітної плати шахтарів, а також працівників державних воєнізованих аварійно-рятувальних

служб (формувань), у тому числі центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері цивільного захисту, у вугільній промисловості;

– 30% від вигащів чи призів (крім вигащу чи призів, одержаних у державну лотерею у грошовому виразі) [1].

Податок, утриманий з доходів резидентів та нерезидентів підлягає зарахуванню до бюджету згідно з нормами Бюджетного кодексу України.

Сума податку за звітний місяць визначається юридичною особою або уповноваженим підрозділом самостійно, виходячи із загальної кількості громадян, які працюють у цих підрозділах, та суми виплаченого (нарахованого) оподатковуваного доходу. Така юридична особа одночасно з поданням документів на отримання коштів для виплати належних платникам податку доходів, сплачує (перераховує) суми утриманого податку на відповідні розподільчі рахунки, відкриті в територіальних управліннях Державного казначейства України. Територіальні управління Державного казначейства України в установленому Бюджетним кодексом України порядку здійснюють розподіл зазначених коштів та спрямовують такі розподілені суми до відповідних бюджетів.

Загальний механізм перерахунку податку до бюджету подано на рисунку 6.

Фізична особа, відповідальна згідно з вимогами ПКУ за нарахування та утримання податку, сплачує (перераховує) його до відповідного бюджету:

- у випадку, коли така фізична особа є податковим агентом, – за місцем реєстрації у податкових органах;
- в інших випадках – за її податковою адресою.

Контроль за правильністю та своєчасністю сплати податку здійснює податковий орган за місцезнаходженням юридичної особи або її уповноваженого підрозділу. Відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного місцевого бюджету несе юридична та фізична особа.

Щодо звітності платників податку з доходів фізичних осіб, то розрізняють квартальну і річну звітність. Щоквартально подається Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку

(ф. №1 ДФ).

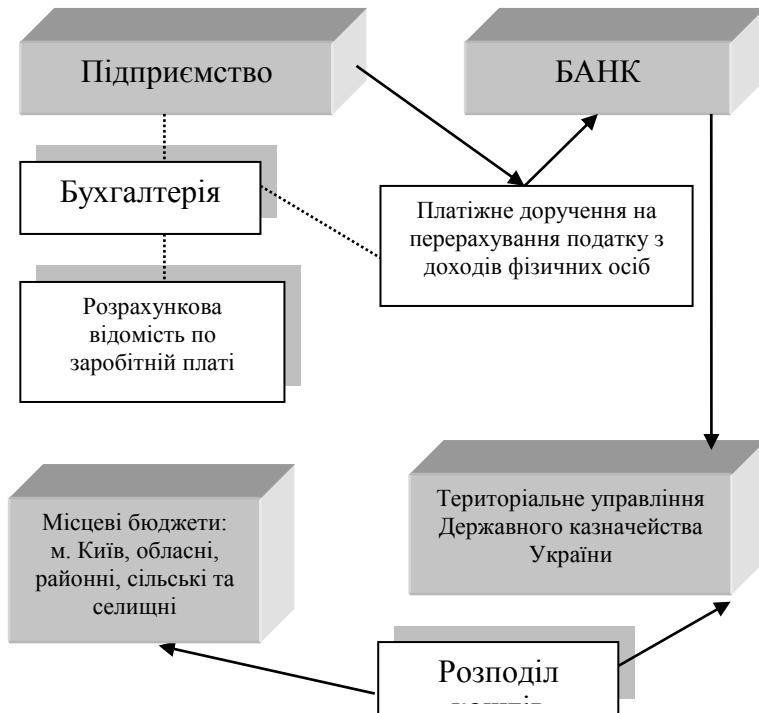


Рис. 6. Порядок перерахування податку до бюджету.

Річною звітністю є декларація про майновий стан і доходи (податкова декларація), що подається платником податку, який:

- зобов'язаний подавати таку декларацію згідно з нормами цього Закону або інших законів;
- має право подати таку декларацію для отримання податкової знижки.

Загальний вигляд форми № 1ДФ, порядок її заповнення та подання регулюється наказом Державної податкової адміністрації України від 21 січня 2014 року № 49, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 5 лютого 2014 р. за № 228/25005.

Форму № 1ДФ подають особи незалежно від організаційно-

правового статусу та способу оподаткування іншими податками, які зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок з доходів фізичних осіб до бюджету від імені та за рахунок платника податку, та є податковими агентами відповідно до норм ПКУ, а саме:

- юридичні особи (їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи);
- фізичні особи;
- нерезиденти або їх представництва [3].

Податковий розрахунок подається окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу. Податковий розрахунок подається незалежно від того, виплачує чи не виплачує доходи платникам податку податковий агент протягом звітного періоду.

Підсумовуючи весь викладений матеріал, можна зазначити наступне. Розрахунок податку з доходів фізичних осіб є досить складною ділянкою облікового процесу. Саме тому при організації обліку розрахунків за податками і платежами необхідно особливу увагу приділяти дотриманню нормативних документів, що забезпечить формування повної та достовірної інформації про стан розрахунків господарюючого суб'єкта з бюджетом.

Література:

1. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/nk/rozdil-iv--podatok-na-dohodi-fizichnih-o/>.
2. Лист ДПС України від 17.10.2012р. № 1864/0/141-12. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/fizichni-osobi/62004.html>
3. Порядок заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку, затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 21 січня 2014 року № 49. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0228-14>.

УДК 657

Писаренко Т.М.,
к.е.н., доцент
Слівінська Ю.В.,
Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

Розглянуто організацію та рух грошових потоків підприємства, можливість їх регулювання та управління ними. Досліджено способи організації, управління, планування і регулювання грошових потоків. Визначено ефективність управління грошовими потоками при нинішньому стані економіки.

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення управління копійчаних потоками, регулювання копійчаного потоків, управління копійчаних потоками, способи організації копійчаного потоків.

The organization and movement of cash flows of a company, the possibility of their regulation and control have been discussed. The ways of organizing, managing, planning and regulating cash flows have been studied. Management efficiency of cash flows under the current economic conditions has been determined..

Keywords: accounting and analytical support cash management, adjusting cash flows, cash flow management, methods of cash flows.

Рассмотрены организация и движение денежных потоков предприятия, возможность их регулирования и управления ими. Исследованы способы организации, управления, планирования и регулирования денежных потоков. Определена эффективность управления денежными потоками при нынешнем состоянии экономики.

Ключевые слова: учетно-аналитическое обеспечение управления денежными потоками, регулирование денежных потоков, управления денежными потоками, способы организации денежных потоков.

Ефективне управління грошовими потоками за сучасного стану економіки набуває все більшого значення. Воно суттєво впливає на рівень ефективності суб'єкта господарювання, оскільки забезпечує безперервність і скорочення фінансового й операційного циклів, поточну і абсолютну ліквідність, понижує ризик неплатоспроможності тощо. Здійснення управлінського впливу на грошові потоки підприємства передбачає розробку механізму управління ними.

Прийняття ефективних рішень щодо управління грошовими

коштами на підприємстві можливе завдяки розв'язанню низки завдань, що стосуються методики та організації їхнього обліку і контролю і розглядалися у роботах таких вчених, як: Височан О. С., Савлук М.І., Єрешко Ю.О., Лігоненко Л.О., Момот Т.В., Береза С.Л., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Калюга Є.В., Кужельний М.В., Сопко В.В., Шевчук В.О., Салтикова Г.А., Соловійова О.В., Сорокіна О.М. Результати досліджень науковців охоплюють широкий діапазон питань, пов'язаних з ефективністю управління грошовими коштами їх еквівалентами, аналізом грошових коштів, обліком та контролем фінансових інвестицій, управлінням грошовими потоками тощо. Однак ця проблематика потребує поглибленого вивчення.

Метою статті є дослідження обліково-аналітичного забезпечення управління грошовими коштами підприємства, встановлення напрямків його вдосконалення. Об'єктом дослідження виступає фінансово-господарська діяльність підприємства. Предметом дослідження є: грошові потоки на підприємстві; організація, управління, регулювання, контроль та планування таких потоків.

Господарська діяльність підприємства пов'язана з постійним рухом коштів у формі їх надходження чи вибуття. Рух коштів на промисловому підприємстві можна розглядати як безперервний процес і характеризувати поняттям «грошовий потік».

Грошовий потік промислового підприємства – це сукупність надходження і вибуття коштів за певний період часу, сформованих у процесі господарської діяльності.

При надходженні коштів формується вхідний грошовий потік, а при їх вибутті – вихідний.

Вхідний грошовий потік містить всі види надходжень коштів, у тому числі дохід від основної операційної діяльності (виручка від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг); доходи від іншої операційної діяльності; доходи від фінансово-інвестиційної діяльності; інші доходи і надходження підприємства, включаючи установчі та пайові внески, позики, кошти від емісії акцій, кредити, цільове фінансування, дотації з бюджету, благодійні й інші кошти.

Вихідний грошовий потік містить усі види платежів і витрат підприємства, у т.ч. пов'язаних із платежами за придбані матеріально-технічні ресурси, виплату заробітної плати, повернення кредитів і позик, виплату дивідендів та процентів, платежів у бюджет і

позабюджетні фонди тощо.

Сучасний стан функціонування системи управління підприємством свідчить про значні недоліки в інформаційному забезпеченні управління, зокрема функції обліку, контролю та аналізу відокремлені одна від одної та фактично існують автономно [1].

Висока значущість грошових активів підприємства для забезпечення достатнього рівня платоспроможності та ліквідності зумовлює необхідність максимізації їх середнього залишку на підприємстві. З іншого боку, концентрація грошових коштів на банківських рахунках виводить їх з фінансового обороту, що знижує загальний показник рентабельності оборотних активів. Крім того, ці грошові активи постійно перебувають під загрозою інфляційного ризику. Тому важливим завданням підприємства є розробка та реалізація політики управління грошовими активами підприємства з метою оптимізації їх загального обсягу та необхідних залишків для підтримання достатнього рівня ліквідності та платоспроможності підприємства. Тобто головною метою управління грошовими коштами підприємства є забезпечення достатності коштів для фінансування поточних витрат шляхом синхронізації надходження коштів з власних і позикових джерел здійснення платежів за зобов'язаннями.

Усі види обліку мають єдиний об'єкт спостереження, а саме фінансово-господарську діяльність підприємства, та відрізняються лише складом інформації, яка формується у відповідних звітах, та методами її обробки залежно від потреб та вимог користувачів [2]. У свою чергу, контроль і аналіз є наступними етапами обробки інформації щодо фінансово-господарської діяльності підприємства. Інтеграція цих функцій з функцією обліку покращує систему управління підприємством, забезпечує надання не просто певних даних про факти фінансово-господарської діяльності, а в обробленому вигляді, з встановленням причин відхилень від планів та прогнозними даними з можливими варіантами управлінських рішень.

Процес управління грошовими коштами підприємства необхідно розглядати з точки зору статичного та динамічного підходів.

Статичний підхід до характеристики грошей визначає їх як наявний залишок (запас) коштів, що знаходяться в розпорядженні підприємства на конкретний момент часу. Під динамічним підходом розуміють обіг грошових коштів (грошовий потік) за певний період

часу, який характеризує обсяги надходження та витрачання грошових коштів [3].

Для реалізації окремих функцій управління застосовується певний комплекс фінансових інструментів: планування, регулювання, облік, контроль та аналіз [4].

Планування включає в себе розробку платіжного календаря, планування грошових резервів та планування швидкості обігу грошей. Розробка плану руху грошових коштів дозволяє оцінити стан платоспроможності підприємства протягом планового періоду, дотримання встановлених нормативів формування запасів грошових коштів та організувати роботу щодо залучення необхідних надходжень грошей.

Планування швидкості обігу грошей можна досягти шляхом встановлення чітких часових обмежень у грошових надходженнях. При цьому залежно від необхідної швидкості обігу можна зменшувати строки виплат чи подовжувати їх. Розробляти платіжний календар необхідно з урахуванням можливості внесення поточних змін. При цьому суму грошових резервів необхідно визначити з огляду на минулі невиконання. Тобто необхідно завжди враховувати ризик невиконання, чи затримки виплат, що може негативно відобразитися на платоспроможності підприємства.

Регулювання полягає в коригуванні строків платежів, розмірів залишків грошових коштів, швидкості обігу грошових коштів.

Облік грошових коштів та їх руху визначає фактичний стан грошових коштів. За допомогою функції обліку керівництво підприємства отримує інформацію про фактичні обсяги грошових коштів, якими може розпоряджатися підприємство, та на підставі отриманих даних оперативно приймати відповідні управлінські рішення, і тим самим впливати на стан дебіторської та кредиторської заборгованості, платоспроможність підприємства та взагалі на рух грошових коштів.

Контроль включає в себе контроль за залишками грошових коштів, за надходженням та витрачанням грошей, а також контроль фінансових показників, зокрема показників платоспроможності підприємства [4]. Основне завдання контролю за грошовими потоками – це створення умов для забезпечення платоспроможності підприємства в майбутньому, оскільки дисбаланс між джерелами та

напрямами витрачання коштів може обумовити кризу платоспроможності та банкрутство підприємства.

Ефективність кожної керуючої системи значною мірою залежить від її інформаційного забезпечення. В умовах ринкової економіки відома формула «час – гроші» доповнюється аналогічною формулою: «інформація – гроші». Стосовно управління грошовими потоками вона набуває прямого значення, тому що від якості використовуваної інформації при прийнятті управлінських рішень значною мірою залежать обсяг використаних фінансових ресурсів, рівень прибутку, ринкова вартість підприємства, альтернативність вибору інвестиційних проектів і фінансових інструментів інвестування й інші показники, що формують рівень добробуту власників підприємства та темпи його економічного розвитку.

Аналіз обліково-аналітичного забезпечення процесу управління грошовими потоками підприємства дає можливість зробити висновки, що на підприємствах не ведеться достатньо системного обліку. Це негативно впливає на грошове забезпечення діяльності підприємства, оскільки інформація, яка наводиться у звітності про рух грошових коштів охоплює всі види фінансового забезпечення підприємства і може бути використана в управлінні рухом грошових коштів.

Використання інформаційних систем і технологій дозволить створити таку інтегровану інформаційну систему, що забезпечить управління оперативною інформацією та формування достовірної, повної, аналітичної інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Усе це дозволить підвищити ефективність управлінських рішень та покращити результати фінансово-господарської діяльності в цілому і управління грошовими коштами зокрема.

Література:

1. Єршко Ю.О. Моделі оптимізації грошових потоків підприємства [Електронний ресурс] / Ю.О. Єршко // Економічний вісник Національного технічного університету України "Київський політехнічний інститут". - 2013. - № 10. - С. 197-205. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/evntukpi_2013_10_34.pdf
2. Охріменко І.В. Визначення напрямів діяльності підприємства, маркетингової та інтеграційної стратегії [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2011_1/3.pdf
3. Полторак А. С. Специфічні особливості обліку розрахунків готівковими

коштами на сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] / А.С. Полторак // Економіка і управління . - 2011. - № 4. - С. 82-86. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/econuprg_2011_4_17.pdf

4. Кірсанова В. В. Вплив облікової політики підприємства на формування його фінансових результатів [Електронний ресурс] / В.В. Кірсанова, Д.О. Пеліпаденко // Інноваційна економіка . - 2013. - № 6. - С. 321-325. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/inek_2013_6_78.pdf.

УДК 631.11:330.522:657.6(477.73)

Потривасва Н.В.,

д.е.н., професор

Пелипканич І.В.

Миколаївський національний аграрний університет,

м. Миколаїв

ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ВИБУТТЯ ЗАПАСІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Розглянуто існуючі методичні аспекти оцінки виробничих запасів сільськогосподарських підприємств на прикладі господарства Єланецького району Миколаївської області. Обґрунтовано вдосконалення методів оцінки запасів, спрямоване на покращення фінансового стану суб'єктів господарювання.

Ключові слова: виробничі запаси, облік, стандарти обліку, організація обліку, сільськогосподарські підприємства.

It was considered the existing methodological aspects of evaluation of production supplies of agricultural enterprises on the example enterprises, wich is in borough Yelanets of the Mykolaiv region. It was reasonably improve methods of stock assessment, which aims at improving the entity's financial position.

Keywords: production supplies, account, accounting, organization of accounting, agricultural enterprises.

Рассмотрены реальные методические аспекты оценки производственных запасов сельскохозяйственных предприятий на примере хозяйства Еланецкого района Николаевской области. Обосновано совершенствование методов оценки запасов, направленное на улучшение финансового состояния субъектов хозяйствования.

Ключевые слова: производственные запасы, учет, стандарты учета, организация учета, сельскохозяйственные предприятия.

Ритмічності виробництва сільськогосподарської продукції на певному рівні сприяє стабільна наявність частини оборотних активів в

матеріальній формі (виробничих запасів). Сформованість виробничих запасів забезпечує не тільки безперервність та постійність діяльності підприємства, а й гарантує його економічну безпеку.

В свою чергу на собівартість придбаних запасів здійснює вплив інфляція у країні, тенденції зміни світових цін, конкуренція постачальників на ринку, розміри транспортних тарифів, обсяги закупівлі матеріалів та ін. Все це, безумовно, має безпосередній вплив на формування собівартості виробленої сільськогосподарськими підприємствами продукції, визначення точки беззбитковості та фінансового результату суб'єкта господарювання.

Основними методами оцінки виробничих запасів при списанні їх на витрати виробництва на сільськогосподарських підприємствах є наступні: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу.

Поряд з тим, згідно з П(С)БО 9 «Запаси», для всіх одиниць виробничих запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, в системі бухгалтерського обліку на практиці застосовується лише один із наведених методів.

Питання оцінки вибуття виробничих запасів підприємства досліджуються багатьма вітчизняними вченими. Зокрема, такі науковці, як А. Кабітова та І. Бутромєєва розкривають загальні положення щодо запасів, особливості їх обліку та засади контролю, зокрема, зосереджуючи свою увагу на перевірці конкретних питань при здійсненні контрольних заходів на об'єктах державної або комунальної форми власності [2].

М. Дубініна досліджує теоретичні аспекти сутності виробничих запасів як складової частини процесу виробництва, критично оцінюючи існуючу практику поповнення запасів на підприємствах та пропонуючи окремі заходи щодо руху запасів у межах підприємства [4].

За визначенням В. Сопка, запаси представляють собою сукупність виробничих благ, вироблених невідомо для чого й кого, які навряд чи колись взагалі будуть використані за призначенням [12].

Дослідники особливостей бухгалтерського обліку в Україні В. Лень та В. Гливенко характеризують виробничі запаси як предмет праці, підготовлені для запуску у виробничий процес. Такі виробничі

запаси складаються з сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, тари і тарних матеріалів, запасних частин для поточного ремонту основних фондів [6]. Проте все ще залишаються повністю невирішеними проблеми удосконалення оцінки вибуття запасів.

Метою статті є дослідження особливостей наявних методів оцінки вибуття виробничих запасів сільськогосподарських підприємств для їх подальшого удосконалення.

Об'єктом дослідження є сільськогосподарські підприємства Єланецького району Миколаївської області. Єланецький район є традиційно аграрним районом і ця галузь в районі є провідною і визначальною. Основними напрямками рослинництва у досліджуваних господарствах є виробництво зернових та технічних культур, у тваринництві – м'ясо-молочний напрямок. В структурі сільськогосподарського виробництва 86,2% займає рослинництво, 13,8% — тваринництво. Обсяг виробництва валової продукції сільськогосподарства по всіх категоріях підприємств (у постійних цінах 2010 року) за 2013 рік становив 424,6 млн грн, із них вироблено валової продукції рослинництва — 366,1 млн грн, тваринництва — 58,5 млн грн. В галузі рослинництва в структурі посівних площ зернові культури займають 56,4%, технічні — 42,2%, овочівництво — 1,4%. Враховуючи важливість теми дослідження проаналізуємо економічний зміст виробничих запасів, в тому числі і сільськогосподарських підприємств.

Виробничі запаси являють собою сукупність предметів праці, що використовуються у виробничому процесі одноразово і повністю переносять свою вартість на вироблену продукцію, виконані роботи або надані послуги.

Методологічні засади обліку запасів регулюються П(С)БО 9 «Запаси» від 20.10.1999 № 246, де зазначено, що запаси — це активи, які утримуються підприємством для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, а також управління підприємством [9].

На досліджуваних підприємствах протягом виробничого процесу

відбувається списання виробничих запасів з балансу. Зокрема, це: відпуск у виробництво, псування, продаж, внесення до статутного капіталу іншого підприємства тощо. Застосування методів оцінки запасів у випадку будь-якого вибуття на підприємствах Єланецького району відбувається згідно з П(С)БО 9 «Запаси».

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів застосовується за умов, коли необхідно чітко ідентифікувати і забезпечити фізичний і вартісний рух виробничих запасів з моменту їх придбання і до моменту списання на витрати виробництва.

Визначальною перевагою методу ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів є те, що він є єдиним методом, при використанні якого відображуваний у бухгалтерському обліку вартісний рух виробничих запасів повністю відповідає їх фізичному руху.

Метод середньозваженої собівартості передбачає віднесення на витрати купівельної вартості списаних на собівартість продукції товарно-матеріальних цінностей за середньозваженою ціною, яка проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітної місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітної місяця і одержаних у звітному місяці запасів. Поряд з тим, при застосуванні даного методу вибуття виробничих запасів в системі постійного списання, уточнення середньозваженої ціни здійснюється за фактом надходження кожної нової партії запасів.

Перевагою даного методу є вирівнювання показника собівартості виробленої продукції, за умов, коли відбуваються досить часті зміни закупівельних цін на ринку.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Вважаємо, що використання лише зазначених методів оцінки вибуття виробничих запасів недостатньо забезпечує керівництво сільськогосподарських підприємств Єланецького району необхідною інформацією в системі оптимізації ціноутворення на власні продукцію,

роботи і послуги, та визначення точки беззбитковості.

За умови визначення мінімально допустимих цін на продукцію підприємству слід зважати на її маржинальну собівартість, яка може бути розрахована із урахуванням як найдорожчих, так і найдешевших спожитих запасів, або навіть зважати на відновлювану вартість запасів за умови, що вона може бути навіть менше найменшої вартості запасів, наявних на підприємстві [8].

На підставі останніх досліджень, вважаємо, що доречним буде застосування таких методів оцінки вибуття виробничих запасів, як метод найменшої собівартості запасів ЧІФО та найбільшої собівартості запасів ЕІФО.

За методом ЧІФО оцінка вибуття запасів відбувається з урахуванням того, що з початку вибувають найдешевші запаси, які першими відпускаються у виробництво (продажу та іншому вибутті) [7].

В основу методу ЕІФО закладено принцип прямо протилежний тому, який використовується при методі ЧІФО, тобто оцінка вибуття запасів відбувається з врахуванням того, що з початку вибувають найдорожчі запаси, які першими відпускаються у виробництво (продажу та іншому вибутті).

Використання даних методів оцінки вибуття виробничих запасів при їх списанні на витрати виробництва, на нашу думку, надає можливість додатково забезпечити керівників сільськогосподарських підприємств інформацією, за допомогою якої формується цінова політика з метою визначення точки беззбитковості виробництва окремих видів продукції, безпосередньо здійснюючи вплив на фінансові результати суб'єктів господарювання.

Важливе значення для організації обліку виробничих запасів має їх правильна оцінка, вибір якої регулюється П(С)БО 9 «Запаси». У дослідженні було розглянуто діючі методи оцінки запасів при їх вибутті, недоліком яких є автоматичний розподіл вартості спожитих виробничих запасів на різні види створюваної окремими підрозділами конкретного сільськогосподарського підприємства продукції без урахування конкурентоспроможності тієї чи іншої продукції на ринку.

У ході дослідження було розглянуто два додаткових методи оцінки вибуття виробничих запасів, що дозволить отримувати альтернативну інформацію відносно ціноутворення на продукцію та

визначення точки беззбитковості, а саме: найменшої собівартості запасів ЧІФО; найбільшої собівартості запасів ЕІФО.

Література:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підруч. / Ф.Ф. Бутинець. — Житомир: Рута, 2003. — 726 с.
2. Бутромєєва І. Методичні рекомендації щодо перевірки обліку запасів на підприємствах / І. Бутромєєва, А. Кабітова // Фінансовий контроль. — 2009. — № 4. — С. 48—53.
3. Грачова Р. Облік запасів за МСФЗ: витрати з придбання і переробки / Р. Грачова // Дебет-кредит. — 2007. — № 8.
4. Дубініна М. В. Сутність виробничих запасів як складової частини процесу виробництва / М. В. Дубініна // Тенденції та закономірності розвитку обліково-аналітичного забезпечення в Україні : Тези доповідей на вузівської науково-практичної конференції. — Миколаїв : НУК, 2007. — 156 с.
5. Енциклопедія бухгалтерського обліку: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhlabaz.ru/knigi/25-entsiklopediya-bukhgalterskogo-ucheta.html>
6. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика / В. С. Лень, В. В. Гливленко. — К.: Центр навчальної літератури, 2007. — 556 с.
7. Лишиленко О.В. Напрямки покращення методів оцінки списання виробничих запасів в системі аналізу беззбитковості виробництва продукції аграрних підприємств / О.В. Лишиленко. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://www.rusnauka.com/SND/Economics/>
8. Методичні рекомендації по вдосконаленню методів оцінки вибуття виробничих запасів в системі прийняття управлінських рішень в сільськогосподарських підприємствах: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/636/37/>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999р. № 246. [Електронний ресурс] — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

Радашкевич А.С.,
Полоцкий государственный университет,
г. Новополоцк

УЧЁТ КОНЦЕССИОННЫХ СОГЛАШЕНИЙ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

В статье рассмотрен документ МСФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг: первый опыт применения». Автор исследует особенности отражения объектов концессии на счетах бухгалтерского учёта в соответствии с МСФО.

Ключевые слова: объекты концессии, долгосрочный материальный актив, финансовый актив, нематериальный актив.

In the article the paper IAS 12 "Service Concession Arrangements services: first experience with." The author explores the features of the reflection properties of the concession in the accounts of accounting in accordance with IFRS.

Keywords: concession objects, tangible assets, financial asset, the intangible asset.

У статті розглянуто документ МСФЗ 12 «Концесійні договори на надання послуг: перший досвід застосування». Автор досліджує особливості відображення об'єктів концесії на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до МСФЗ.

Ключові слова: об'єкти концесії, довгостроковий матеріальний актив, фінансовий актив, нематеріальний актив.

Прогрессивная мировая практика свидетельствует о все более широком распространении различных моделей государственно-частного партнерства, важнейшей формой которых являются концессии.

В настоящее время в развитии экономических отношений между государством и частным сектором возникает вопрос о правильном учёте объектов концессии на счетах бухгалтерского учёта. Этот вопрос является актуальным во всех странах мира. Поэтому данному направлению уделяется повышенно внимание.

В данной статье мы рассмотрим документ МСФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг: первый опыт применения», который вводит конкретные указания, которыми должны руководствоваться концессионеры при отражении бухгалтерских операций по учёту объектов концессии.

В КР МСФО 12 «Концессионные договоры на предоставление

услуг: первый опыт применения», оператор (концессионер) признаёт вознаграждение, подлежащее получению от правообладателя (концедента) за предоставленные услуги по строительству или модернизации объектов, в том числе по модернизации уже существующих объектов, как финансовый и/или нематериальный актив.

Финансовый актив признаётся оператором (концессионером) при наличии у него безусловного права на получение денежных средств (или иного финансового актива) вне зависимости от интенсивности использования объекта инфраструктуры.

Нематериальный актив признаётся оператором (концессионером) при наличии у него права на взимание платы за пользование объектам инфраструктуры.

Возможна ситуация, когда оператор (концессионер) признаёт и финансовый актив, и нематериальный актив. Например, если оператор (концессионер) взимает плату с пользователей и аккумулирует её у себя, при этом правообладатель гарантирует ему некий минимальный уровень выручки, то оператор (концессионер) признаёт финансовый актив в отношении права на получение денежных средств в пределах минимально гарантированной суммы и нематериальный актив в отношении права на взимание и аккумулирование у себя платежей в части, превышающую указанную сумму.

Последующий учёт финансового и нематериального актива.

Оператор (концессионер) учитывает любой признанный им финансовый актив в соответствии с требованиями МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»; оператор (концессионер) учитывает любой признанный им нематериальный актив в соответствии с требованиями МСФО 38. Данные стандарты не предусматривают никаких исключений для оператора (концессионера).

Признание выручки от услуг по строительству/модернизации.

КР МСФО 12 определяет операторов как «поставщиков услуг», которые должны признавать выручку в соответствии с требованиями МСФО 11 и МСФО 18. Поэтому выручка и затраты, относящиеся к оказываемым услугам по строительству и модернизации, признаются оператором в соответствии с требованиями МСФО 11. Выручка, признаваемая в соответствии с требованиями МСФО 11, определяется

с использованием метода оценки стадии завершенности работ и оценивается исходя из справедливой стоимости вознаграждения, подлежащего получению.

Затраты по займам.

Если оператор приобретает право на взимание платы за пользование объектом инфраструктуры общественного назначения и при этом применяет альтернативный метод учёта по МСФО 23, предусматривающий капитализацию определённых затрат по займам, то оператор капитализирует относящиеся к квалифицируемым активам затраты по займам, которые были понесены на этапе строительства или модернизации. В любом другом случае оператор отражает затраты по займам как расходы в момент их возникновения. Однако капитализация процентов будет возможна только в отношении нематериальных активов, так как финансовый актив не является квалифицируемым активом согласно МСФО 23 [1].

Отметим влияние указанных условий на первоначальное признание концессионного договора.

Если право контроля над объектом получает концессионер, то он будет отражать объект концессии как долгосрочный материальный актив, но, если контроль над объектом сохраняется за концедентом и концедент в свою очередь может получить от концессионера вознаграждение в виде:

1. права требования денежных средств у концедента – то концедент будет отражать объект концессии, как финансовый актив;
2. права взимания платы у пользователей объекта – то концедент будет отражать объект концессии, как нематериальный актив.

Основной проблемой является установление модели оценки и отражение в отчётности концессионера операций по исполнению концессионного договора при строительстве инфраструктурных объектов собственными силами или приобретённых у третьей стороны, но которые стали активами концедента, поскольку он их контролирует, или существующих активов, которые остаются под его контролем.

Таким образом, существует 3 варианта отражения объектов концессии на счетах бухгалтерского учёта:

1. объект концессии в качестве финансового актива;
2. объект концессии в качестве нематериального актива;

3. объект концессии в качестве долгосрочного актива.

На основании изложенного материала рассмотрим каждый из трёх вариантов.

Вариант 1. Объект концессии в качестве финансового актива.

Таблица 1

Корреспонденция счетов при отражении объектов концессии в качестве финансового актива

Содержание операции	Дт	Кт
Отражен финансовый актив (дебиторская задолженность) в виде права требования денежных средств у государства по справедливой стоимости выполненных работ	76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами»	86 «Целевое финансирование»
ежегодно		
Отражен финансовый доход (дебиторская задолженность на конец периода, умноженная на ставку, например 5%)	76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами»	86 «Целевое финансирование»
Погашение задолженности государства в виде фиксированной ежегодной суммы	51 «Расчётные счета»	76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами»
Признание финансовых доходов	86 «Целевое финансирование»	91 «Прочие доходы и расходы»
Признание доходов от реализации услуги (работ)	86 «Целевое финансирование»	90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Источник: собственная разработка на основании изучения КР МСФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг: первый опыт применения».

Вариант 2. Объект концессии в качестве нематериального актива.

Корреспонденция счетов при отражении объектов концессии в качестве нематериального актива

Содержание операции	Дт	Кт
Отражен нематериальный актив в виде права взимания платы у пользователей по справедливой стоимости выполненных работ	04 «Нематериальные активы»	86 «Целевое финансирование»
Признание затрат по строительству и модернизации объекта концессии	90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками», 10 «Материалы», 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда», 02 «Амортизация основных средств»
Признание доходов от реализации услуги (работ)	86 «Целевое финансирование»	90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»
ежегодно		
Поступление денежных средств от пользователей	51 «Расчётные счета»	62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»
Доходы от продаж	62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»	90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»
Начислена амортизация по нематериальному активу (право взимания платы у пользователей)	90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы»	05 «Амортизация нематериальных активов»

Источник: собственная разработка на основании изучения КР МСФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг: первый опыт применения».

Вариант 3. Объект концессии в качестве долгосрочного актива.

Таблица 3

Корреспонденция счетов при отражении объектов концессии в качестве долгосрочного актива

Содержание операции	Дт	Кт
Дополнительные земельные участки	08 «Вложения в долгосрочные активы»	98 «Доходы будущих периодов»
Приняты на баланс дополнительные земельные участки	01 «Основные средства»	08 «Вложения в долгосрочные активы»
Создание базовой инфраструктуры на дополнительных земельных участках	08 «Вложения в долгосрочные активы»	60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками», 10 «Материалы», 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда», 02 «Амортизация основных средств»
Оприходование базовой инфраструктуры на дополнительных земельных участках	01 «Основные средства»	08 «Вложения в долгосрочные активы»
Отражение выручки по мере оказания услуг по строительству	98 «Доходы будущих периодов»	90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Источник: собственная разработка на основании изучения КР МСФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг: первый опыт применения».

Таким образом, методика учёта концессионных соглашений, рассмотренная на основании документа МСФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг: первый опыт применения», представленная нами, на наш взгляд, способствует правильному отражению в бухгалтерском учёте объектов концессии.

Поскольку учёт концессионных соглашений является достаточно актуальным вопросом во всех странах, на основании проведенного анализа мы выявили, что существует 3 варианта отражения объектов концессии на счетах бухгалтерского учёта:

1. объект концессии в качестве финансового актива;
2. объект концессии в качестве нематериального актива;
3. объект концессии в качестве долгосрочного актива.

Представили корреспонденции счетов по каждому из трёх вариантов.

Література:

1. КР МСФО 12 "Концессионные договоры на предоставление услуг": первый опыт применения от 1 января 2007 г.

УДК 657

Риковська Л.О.,
здобувач
Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк

**ПРОБЛЕМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ У ФІНАНСОВІЙ
ЗВІТНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

У статті досліджено причини подання неякісної та викривленої звітності сільськогосподарськими підприємствами. Запропоновано науково-методичні підходи до впровадження ефективної системи контролю прозорості і якості подання фінансової звітності та застосування економіко-правового аналізу.

Ключові слова: сільське господарство, фінансова звітність, контроль.

This article explores the causes of low quality and distorted representation of accountability farms. A scientific and methodological approaches to the implementation of effective control systems of transparency and quality of financial reporting and the use of economic and legal analysis.

Keywords: agriculture, financial reporting, control, economic and legal analysis.

В статье исследованы причины подачи некачественной и искривленной отчетности сельскохозяйственными предприятиями. Предложены научно-методические подходы к внедрению эффективной системы контроля прозрачности и качества представления финансовой отчетности и применения экономико-правового анализа.

Ключевые слова: сельское хозяйство, финансовая отчетность, контроль, экономико-правовой анализ.

Звітність сільськогосподарських підприємств є основним джерелом отримання інформації про найважливіші явища й процеси, що відбуваються в аграрному секторі країни, його стан і проблеми. Користувачами звітності є наявні та потенційні інвестори, працівники, постачальники та інші торгові кредитори, замовники, уряд та урядові установи, громадськість, інші фізичні та юридичні особи. Як показав

світовий досвід, подання с/г підприємствами неякісної фінансової інформації, особливо в умовах світової фінансової кризи, призвело до неадекватних і несвоєчасних дій наглядових органів щодо недопущення погіршення фінансового стану (банкрутства підприємства). Комплексність зазначеної проблеми потребує розробки науково-методичних підходів до її вирішення, а саме запровадження дієвих механізмів впливу на такі сільськогосподарські підприємства, які містять в собі підвищену загрозу дестабілізації економіки. Зважаючи на це, існування ефективної системи контролю за розкриттям с/г підприємствами достовірної інформації є актуальним питанням для будь-якої країни.

Вагомий внесок у розроблення теоретичних і практичних засад у сфері сільськогосподарського нагляду й ранньої діагностики с/г підприємств внесли вітчизняні дослідники І.В. Белова [4], Ю.В. Борисейко [5], В.І. Воськало [6], О.В. Кравченко [8], І.Б. Садовська [9], Ю.М. Тимошенко [10] та інші. Оцінюючи накопичені наукові здобутки вітчизняних дослідників слід відмітити, що переважна більшість праць присвячена порядку складання та надання фінансової звітності, а також розкриттю кількісних показників в фінансовій звітності. Втім, формування с/г підприємствами якісної та прозорої звітності все ще залишається остаточно невирішеним питанням ні в теоретичному, ні в організаційно-прикладному аспектах.

Метою статті є дослідження причин подання неякісної та викривленої звітності с/г підприємствами. На основі досліджень запропонувати науково-методичні підходи до впровадження ефективної системи контролю прозорості і якості подання фінансової звітності. Застосувати економіко-правовий підхід до виявлення аудитором шахрайства та інших перекручень фінансової звітності.

Викривлення звітності та навмисне приховування фактичної фінансової ситуації стає системним порушенням і має масовий характер. Подання недостовірної та неправдивої інформації органам нагляду стає об'єктом особливого контролю та передбачає серйозні санкції, в деяких випадках і кримінальну відповідальність керівників підприємства.

Прозора та якісна інформація має на меті передбачати й упереджувати негативні події, знижуючи таким чином імовірність їх виникнення. Недосконала рання діагностика проблемності

сільськогосподарських підприємств, що вимагає інтенсивного запровадження сучасних принципів превентивного нагляду, пов'язана насамперед з недостатнім рівнем розкриття узагальнюючої фінансової інформації.

«Система раннього попередження», яка сигналізує керівництву про потенційні ризики, які можуть насуватися на підприємство як із зовнішнього, так і з внутрішнього середовища, є значним надбанням світового досвіду органів нагляду, базується на результатах аналізу звітності.

Впровадження СРП передбачає:

- своєчасне виявлення кризи на підприємстві;
- виявлення можливостей розвитку або додаткових шансів для підприємства;
- виявлення загрози банкрутства.

Характерною ознакою недостовірної звітності також може бути суттєва різниця між показниками станом на кінець року, коли звітність потребує підтвердження з боку зовнішніх аудиторів і розміщується у ЗМІ та в мережі Інтернет для ознайомлення користувачами, та показниками підприємства протягом року.

Сільськогосподарські підприємства зобов'язані забезпечити проведення перевірки достовірності фінансової звітності аудиторською фірмою. Аудиторська перевірка підприємства здійснюється аудитором, який має сертифікат про право на заняття аудиторською діяльністю на території України.

У ст. 19 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначені такі обов'язки аудиторів та аудиторських фірм: 1) повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку і звітності; 2) зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг. Не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб [3].

Тобто вимог до інформування аудиторами регулятора у випадку виявлення викривленої, недостовірної звітності відповідно до цього закону немає.

Проте вимоги до аудиторів щодо виявлення викривлень

фінансової звітності постійно посилюються [2, 7]. Відповідно до МСА 240 викривлення фінансової звітності пропонується розглядати в аспекті шахрайства або помилки [1].

Відповідно до МСА 240 шахрайство є широким юридичним поняттям. Разом із тим запропоновано при проведенні аудиту обмежити аналіз шахрайства виключно формальною оцінкою суттєвих викривлень фінансової звітності сільськогосподарського підприємства. За цим стандартом навіть у тих випадках, якщо аудитор може підозрювати чи ідентифікувати можливість шахрайства, він не повинен робити юридичних висновків, чи відбулося шахрайство фактично. При цьому від аудитора вимагають надавати належну оцінку таким типам навмисних викривлень, як неправдива фінансова звітність та незаконне привласнення активів.

Щодо незаконного привласнення активів, то така неправомірна дія включає в себе крадіжку активів суб'єкта господарювання в тих чи інших розмірах.

Доброякісні документи мають відповідати таким вимогам за своєю формою та змістом:

- мати належну форму;
- бути законними;
- відповідати дійсності або мати доказовий характер.

Документи, що не відповідають одній із викладених вимог, вважаються недоброякісними.

Дослідження різних авторів свідчать, що серед основних причин наведення підприємствами недостовірної інформації є недосконала система внутрішнього аудиту та контролю, непрофесіоналізм працівників, неналежне виконання своїх функціональних обов'язків головним бухгалтером і керівником. Останні чинники можуть бути розцінені не тільки як результат неупередженої поведінки персоналу, а і як певні шахрайські дії з умисним приховуванням достовірної інформації.

Відповідальність за шахрайство передбачена ст. 190 Кримінального кодексу України. Такі дії слід розцінювати як кримінальний злочин тільки після проведення слідчих дій органами прокуратури.

Недостатній рівень розкриття та викривлення узагальненої фінансової інформації унеможливають ранню діагностику

проблемності підприємств, що вимагає розвитку механізмів контролю щодо прозорості і якості подання фінансової звітності, а також удосконалення практичних механізмів реалізації заходів впливу з боку наглядових органів до підприємств-порушників зазначених вище вимог.

Вбачаємо, що існуючі заходи впливу за недостовірну звітність, яка завдає шкоди підприємству, є не зовсім достатніми. З метою підвищення ефективності та якості наглядового процесу, регулятор може посилити вимоги до якості звітності.

Зважаючи на неоднозначність питання введення кримінальної відповідальності керівників підприємства, що надають недостовірну звітність, можемо зробити припущення, що більш ефективним може стати позбавлення їх права на певний строк займатися фінансовою діяльністю.

Література:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: у 2-х ч. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2010. – Ч. I.- 842 с.; Ч. II. – 407 с.
2. Правила проведення обов'язкового аудиту та консолідованої звітності, затв. Директивою ЄС від 17.05.2006 р. НЗ/ЄС.
3. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс]: Закон України від 22.04.93 N 3126-ХП, зі змін. та доп. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
4. Белова І.В. Проблеми розкриття інформації у фінансовій звітності банків України / І.В. Белова, О.Г. Коренева, Л.Ю. Сисоєва // Актуальні проблеми економіки . - 2013. - № 8. – С. 123-129. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ape_2013_8_16.pdf
5. Борисейко Ю.В. Нові форми фінансової звітності: переваги і недоліки / Ю.В. Борисейко // Вісник ЖДТУ. –2013. –№ 1 (63). – С. 39-41.
6. Воськало В.І., Воськало Н.М. Зміни у фінансовій звітності: підвищення якості та гармонізація із міжнародними стандартами / В.І. Воськало, Н.М. Воськало // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.10. – С. 175-180.
7. Головач В.В. Виявлення аудитором шахрайства та інших викривлень фінансової звітності методами економіко-правового аналізу / В.В. Головач // Науково-практичний журнал «Бухгалтерський облік і аудит». – 2012. - № 5. – С. 28-40.
8. Кравченко О.В. Звітність установ бюджетного сектору за національними стандартами [Текст] / О.В. Кравченко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: збірник тез доповідей XV Всеукраїнської науково-практичної конференції (8-9 листопада 2012 р.). - Суми : ДВНЗ "УАБС НБУ", 2012. - С. 113-114.
9. Садовська І.Б. Управлінська звітність сільськогосподарської діяльності: теорія, методика, практика: [монографія] / І.Б. Садовська, К.Є. Нагірська. – Луцьк: РВВ ЛНТУ, 2012. – 332 с.
10. Тимошенко Ю.М. Сучасний стан законодавчого регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств в Україні [Текст] / Ю.М. Тимошенко // Аспекти соціально-економічного розвитку транзитивної

економіки: монографія / [Ю.М. Тимошенко та ін.] ; ред. О.О. Непочатенко. – Ч. 2. – Умань : Вид-ць "Сочинський", 2011. – 278 с.

УДК 330.101.142

**Семенченко Ю.Р.,
Вісина Т.М.,**
к.іст.н., доцент,
Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк

ВПЛИВ СОЦІАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ НА АНТИКРИЗОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ

У статті розглянуті основні засади проведення соціальної політики держави. Автори визначають поняття і сутність соціальної політики, сутність і засади антикризового регулювання, а також необхідність і важливість їх успішного здійснення.

Ключові слова: соціальна політика, антикризове регулювання, соціальна захищеність.

This article explores the basic principles of social policy. The authors define the concept and nature of social policy, the nature and principles of crisis management and the need and importance of successful implementation.

Keywords: social policy, crisis management, social security.

В статье исследованы основные аспекты проведения социальной политики страны. Авторы определяют понятие и сущность социальной политики, антикризисного регулирования, а также необходимость и важность их успешного проведения.

Ключевые слова: социальная политика, антикризисное управление, социальная защищенность.

В Конституції України зазначено, що національна економіка розвивається на основі соціально-орієнтованої моделі. Це означає, що головним завданням на шляху соціально-економічного прогресу в державі має стати забезпечення передумов реалізації прав і свобод громадян, утвердження середнього класу й подолання бідності населення.

Сьогодні в національній економіці є такі критерії соціальних гарантій: мінімальний розмір заробітної плати, мінімальний розмір

пенсій за віком, індексація доходів населення. Для забезпечення цих гарантій держава має сприяти розвитку соціальної сфери й проводити виважену соціальну політику (рис. 1).



Рис. 1. Об'єкти соціальної політики України

Соціальна політика - це діяльність держави щодо створення та регулювання соціально-економічних умов життя суспільства, усунення негативних наслідків функціонування ринку, забезпечення соціальної справедливості та соціально-політичної стабільності у країні. Соціальна політика є системою правових, організаційних, регуляторно-контрольних дій держави з метою узгодження соціальних цілей з цілями економічного розвитку.

У межах соціальної політики забезпечується необхідний мінімум споживання, перерозподіляються доходи, обмежується безробіття, гарантується підтримка сім'ї, забезпечення житлом, підвищення рівня освіти та культури тощо.

Сучасна система засобів соціального захисту населення в перехідний період повинна включати два типи впливу: адаптаційний для працездатного та працюючого населення і соціально-захисний для непрацездатного та соціально-слабкого населення.

Недостатність засобів соціальної політики обумовлена слабко розвинутою ринковою інфраструктурою, відсутністю традицій регулювання ринкової економіки, недовірою населення до державних інституцій.

Основною метою соціального захисту є надання кожному члену суспільства, незалежно від соціального походження, національної або расової приналежності, можливості вільно розвиватися, реалізовувати

свої здібності.

Ефективна макроекономічна політика потребує соціальної політики у двох напрямках:

- здійснення макроекономічного виходу на стійке економічне зростання шляхом використання зростання доходів населення як рушійної сили стабілізації вітчизняного виробництва, зміцнення внутрішнього ринку, формування власних джерел заощадження та інвестування;

- забезпечення для всіх верств населення реалізації головного принципу ринкової економіки - здатності до самозабезпечення.

Основні напрями соціальної політики повинні визначатися тим, як проходять процеси адаптації, соціалізації, відтворення і активізації в різних шарах і групах суспільства, в різних регіонах тощо. В даний час основні зусилля держави зосереджені на наданні допомоги тим, хто її потребує [1].

Вважається, що обмежене коло цілей при визначенні завдань соціальної політики забезпечує більшу гарантію їх досягнення, а якщо кількість цілей перевищує кількість засобів, то виникають цільові конфлікти. Прикладами суперечності цілей є прагнення одночасно забезпечити високі соціальні гарантії і підвищити ефективність виробництва або збільшити державні трансферти і скоротити дефіцит бюджету тощо.

Надмірна кількість цілей пояснюється нагромадженням невирішених проблем структурної перебудови економіки; тривалим спадом виробництва; безробіттям та масовою злиденністю населення; виникненням специфічних ситуацій, спричинених залишками адміністративно-командної системи.

Недостатність засобів соціальної політики обумовлена слабко розвинутою ринковою інфраструктурою, відсутністю традицій регулювання ринкової економіки, недовірою населення до державних інституцій.

Держава повинна в механізмі регулювання оптимально поєднувати, крім фіскальної спрямованості своєї діяльності, ще й відтворювальну та стимулюючу. Без цього процеси адаптації, соціалізації, відтворення й активізації прийматимуть не тільки затяжний, але й однобокий, деформований характер. Це ще раз підтверджує те, що в сучасних умовах недопустимий вузький,

спеціалізований підхід до вирішення проблем соціальної політики.

Фінансова криза на сьогодні переростає у широкомасштабну кризу зайнятості, яка призводить до соціальної рецесії, грубих порушень прав та свобод людини, стрімкого зниження якості життя громадян. Криза не лише збільшила рівень безробіття, вона значно погіршила якість зайнятості. За розрахунками західних фахівців, кожен додатковий відсоток безробіття збільшує рівень смертності на 2 %, кількість самогубств – на 4,1 %, вбивств – на 5,7 %, ув'язнених – на 4 %, психічно хворих – на 3,4 %. Встановлений державою прожитковий мінімум не відповідає реальним потребам населення (які в кілька разів вище вказаної суми), щорічне незначне збільшення його розміру не відображає істотного зростання цін на споживчі товари [1].

Реальна вартість життя в умовах кризи та інфляції значно зросла, тому мінімальна заробітна плата, що встановлена державою, не в змозі забезпечити задоволення навіть найнеобхідніших потреб. Також можна сказати й про мінімальний розмір пенсій, який не може забезпечити необхідні потреби непрацюючих пенсіонерів, оскільки встановлений прожитковий мінімум не враховує повністю вартість життя.

Основними цілями соціальної політики на сучасному етапі розвитку є:

- наповнення реформ соціальним змістом;
- активізація соціальної ролі держави, відпрацювання механізму взаємодії держави і суспільства в соціальній сфері;
- забезпечення гідних і безпечних умов життя та праці, зростання добробуту громадян;
- стимулювання мотивації до трудової та підприємницької діяльності, становлення середнього класу;
- реформування ефективної системи соціального захисту населення;
- розвиток соціальної інфраструктури, створення умов для виховання, освіти, духовного розвитку дітей, молоді;
- зміцнення сім'ї, підвищення її ролі у суспільстві;
- забезпечення прожиткового мінімуму;
- боротьба з бідністю, надання адресної допомоги;
- захист громадян від інфляції за допомогою своєчасної індексації доходів;

- обмеження безробіття, стимулювання зайнятості населення [2].

Ефективна макроекономічна політика потребує соціальної політики у двох напрямках:

- здійснення макроекономічного засобу виходу на стійке економічне пожвавлення а в подальшому і на економічне зростання шляхом використання зростання доходів населення як рушійної сили стабілізації вітчизняного виробництва, зміцнення внутрішнього ринку, формування власних джерел заощадження та інвестування;

- забезпечення всіх верст населення реалізації головного принципу ринкової економіки – здатності до самозабезпечення.

Метою державної політики є забезпечення істотного підвищення рівня життя громадян нашої країни. Його показники слід орієнтувати на рівень добробуту населення, досягнутий у розвинутих країнах. Виконання такого завдання передбачає прийняття відповідних програм на довгострокову перспективу, конкретизованих на кожний визначений період. При цьому слід усвідомлювати: таких результатів можна досягти лише за умов, що Україна за рівнем економічного розвитку досягне потенціалу розвинутих держав.

Прийняття виваженої програми, спрямованої на досягнення значного підвищення добробуту українських громадян, слід віднести до важливих чинників розвитку нашої країни. Її виконання має забезпечити консолідацію суспільства, інтеграцію інтересів громадян і владних структур, зміцнення їхньої співпраці, активізацію розвитку творчої активності населення. Важливо й те, що виконання перелічених завдань сприятиме підвищенню відповідальності уряду. Необхідно активізувати діяльність не тільки з розроблення, а й із забезпечення фінансування та виконання прийнятих програм.

Засобом досягнення поставлених цілей є передусім забезпечення поступального розвитку економіки. Гострі соціальні проблеми, що спостерігаються в нашій країні, мають розв'язуватися шляхом зростання сукупного попиту і в першу чергу зростання грошових доходів населення, прискорення структурної перебудови економіки, нарощування виробничого потенціалу, оновлення технічної бази господарського комплексу, підвищення конкурентоспроможності й ефективності національного бізнесу, активізації участі громадян у виробничих процесах та ін.

Враховуючи зарубіжний досвід мінімізації негативних наслідків

світової фінансово-економічної кризи на найважливіші параметри соціального розвитку України необхідно здійснити наступні заходи: забезпечити належну індексацію соціальних виплат з урахуванням нового прогнозу інфляції; ужити антикризових заходів у сфері оплати праці; переглянути методику розрахунку величини прожиткового мінімуму з урахуванням існуючого досвіду країн ЄС для визначення реального розміру соціальних виплат.

Державна антикризова політика спрямовується на виконання цілого комплексу завдань. У першу чергу, це забезпечення економічного зростання, що відображається в динаміці показників приросту ВВП. Втім досягнення високих темпів приросту ВВП уряд не розглядає як кінцеву мету. Не менш важливим є раціональне використання досягнутих результатів. Збільшення доходів як наслідок забезпечення високого приросту ВВП має спрямовуватись на зміцнення фінансового потенціалу вітчизняного бізнесу, підвищення його конкурентоспроможності й ефективності, забезпечення зростання оплати праці зайнятих. Причому такі результати мають сприяти збільшенню доходів державного й місцевих бюджетів, що дасть змогу забезпечити соціальні виплати з боку органів державного управління в розширених обсягах тощо.

Література:

1. Нижник В. М. Соціальна політика у формуванні антикризових напрямів підвищення людського потенціалу України / В.М. Нижник // Економічні науки. Вісник Хмельницького національного університету, 2010, № 6, Т. 2 – с.7-11.
2. Пушкаренко П. І. Основи макроекономіки: політекономічний аспект. Навчальний посібник / П. І. Пушкаренко, О. О. Несветов, М. І. Логвиненко. - Суми: Університетська книга, 2011. - 199 с.

УДК 657.631.2

Сергиенко Н.С.,
к.э.н., доцент
Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации
г. Калуга

РЕАЛИЗАЦИЯ ВНЕШНЕГО ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В СУБЪЕКТАХ РФ

В статье раскрыты проблемы внешнего государственного финансового контроля. Автором выявлены отдельные проблемы стандартизации внешнего государственного финансового контроля на субфедеральном уровне.

Ключевые слова: *внешний финансовый контроль, государственный финансовый контроль.*

The article reveals the problems of external state financial control. The author reveals some problems standardize the state financial control at the sub-national level.

Keywords: *external financial control, the state financial control.*

У статті розкрито проблеми зовнішнього державного фінансового контролю. Автором виявлені окремі проблеми стандартизації зовнішнього державного фінансового контролю на субфедеральному рівні.

Ключові слова: *зовнішній фінансовий контроль, державний фінансовий контроль.*

Реформирование бюджетного процесса в России затронуло все этапы, в том числе государственный и муниципальный контроль. Так, важными событиями являются: принятие в 2011 году федерального закона № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований», в 2012 году - проекта, вносящего изменения в БК, и принятые изменения в 2013 г., и, наконец, в 2013 году - федерального закона № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации». Однако если в последних двух случаях речь идет об изменениях, произошедших с уже существовавшими законами, то федеральный закон №6–ФЗ и вовсе является неким «первопроходцем», поскольку до его создания не было федерального закона, непосредственно регулирующего деятельность контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований.

С одной стороны, происходящие преобразования заслуживают положительной оценки, поскольку изменения в законодательстве направлены на то, чтобы ликвидировать имеющиеся пробелы, недочеты и связанные с ними наболевшие проблемы. С другой стороны, при детальном осмотре в любом новом законе можно также найти ряд незначительных и существенных недостатков. Этот факт не умоляет значимости перемен, он просто подтверждает, что в мире нет ничего идеального, а это осознание порождает необходимость дальнейшего совершенствования внешнего контроля, в частности, за исполнением регионального бюджета.

Нужно отметить, что недовольство отсутствием в БК РФ определенных терминов внутреннего и внешнего государственного финансового контроля было учтено в новой редакции БК. Однако предложенные интерпретации данных понятий сводятся к тем, что уже были даны в правительственной Программе по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года. Таким образом, в БК РФ закреплены эти виды контроля за определенными органами, но не уточнено, что именно они значат, не раскрыты цели и задачи, стоящие перед внутренним и внешним государственным финансовым контролем, и, более того, в них не дано само определение контрольно-ревизионной деятельности. Частичное решение поставленной задачи нельзя считать полным, поэтому требуется дальнейшая проработка данного вопроса, подразумевающая более детальную расшифровку как внутреннего, так и внешнего контроля, во избежание лишних недоразумений не только в теории, но и на практике.

Четкие определения, данные внешнему и внутреннему контролю, могли бы способствовать и в решении так часто поднимаемого вопроса дублирования полномочий органов финансового контроля, который, в свою очередь, возникает в силу специфики самой контрольно-ревизионной деятельности. На практике схожие полномочия органов внешнего и внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля приводят к возникновению ряда негативных последствий, таких как конфликт интересов, снижение эффективности осуществляемой контрольной деятельности и даже дезорганизации финансово-хозяйственных процедур.

Вышеперечисленное делает необходимым разработку и реализацию мероприятий, направленных на устранение указанной проблемы. И в этом процессе должны быть заинтересованы как органы внешнего государственного контроля, так и внутреннего, от которых также потребуются создание правовых актов и стандартов, регламентирующих порядок реализации внутреннего государственного контроля и те или иные аспекты контрольных мероприятий; внедрение системы мониторинга и анализа качества контрольной деятельности на основе определенных показателей. Наконец, многое зависит от профессионального уровня сотрудников контрольных органов, что порождает необходимость разработки программ обучения и переподготовки должностных лиц.

Принятие федерального закона № 6-ФЗ стало долгожданным и многообещающим событием в истории развития контрольно-счетных органов в России. Однако, несмотря на большую значимость и множество положительных моментов, он также требует дальнейшей проработки. Законом обозначены лишь ключевые начала создания и функционирования работы института контрольно-счетных органов, определено общее направление последующего развития правовых основ по организации и деятельности контрольно-счетных палат.

Важным моментом является дальнейшее развитие муниципального внешнего финансового контроля, совершенствование внутренних стандартов, а также стандартов, касающихся взаимодействия контрольно-счетных органов и Счетной палаты РФ.

Кроме того, в данное время наблюдается недостаточная проработанность на региональном уровне вопроса об осуществлении сотрудничества контрольно-счетных палат с другими субъектами финансово-бюджетных отношений как внутри субъекта РФ (муниципалитета), так и за его пределами. Возможно, это будет решено посредством реализации ст.18 нового закона, которая дает контрольно-счетным палатам право с целью исполнения своих функций непосредственно осуществлять в рамках закона сотрудничество и взаимодействие с любыми субъектами финансово-бюджетных отношений. Представляется весьма перспективным направление взаимодействия между региональными контрольно-счетными органами и территориальными органами Росфиннадзора. В частности, совместно с Росфиннадзором планируется, наконец-то,

решить проблему отсутствия единой классификации финансовых нарушений.

Кроме норм Бюджетного кодекса РФ, по сути, не рассмотрен процесс организации внешней проверки годового отчета об исполнении бюджета субъекта РФ. В соответствии с ним вопрос установления правового механизма внешней проверки годового отчета об исполнении регионального бюджета, отнесен к перечню предметов ведения законодательных органов региональной власти и контрольно-счетной палаты субъекта РФ. На практике это порождает не только существенные различия, но и ситуации, при которых данная деятельность осуществляется в отсутствие установленного правового механизма ее проведения, либо механизм противоречит другим общефедеральным требованиям. Это свидетельствует о необходимости закрепления основных постулатов внешней проверки годового отчета на федеральном уровне. К ним можно отнести: принципы проведения внешней проверки годового отчета об исполнении бюджета субъекта РФ; этапы ее проведения; перечень тех сведений, которые будут отражаться в Заключении контрольно-счетного органа субъекта РФ. В целом, это значит свести для субъектов РФ установление правового механизма внешней проверки годового отчета об исполнении регионального бюджета только к дальнейшей детализации уже имеющегося федерального законодательного акта. Это позволит создать единый механизм проведения внешней проверки годового отчета, что положительно отразится на контрольной деятельности.

Также выявлена проблема в практике применения аудита эффективности, которая характеризуется тем, что в большинстве случаев не выполняются должным образом ключевые правила осуществления данного вида аудита: цели не соответствуют требованиям существующего стандарта; отсутствуют основополагающие элементы, а именно критерии оценки эффективности и рекомендации по итогам проведения такого аудита. Разрешить данную проблему можно только посредством развития методологической базы и дальнейшего расширения практики применения.

Представляется необходимым уделить особое внимание кадровым вопросам в части предельного возраста занятия

государственных должностей руководителями контрольно-счетных органов. Также в соответствии с решением, принятым Комиссией АКСОР, нужно создание четких рекомендаций для определения оптимальной штатной численности контрольно-счётной палаты. Помимо этого допустима разработка документов, на основе которых можно будет определить результативность деятельности сотрудников контрольных органов. Наконец, необходима тщательная подготовка кадров регионального и муниципального уровня. Для этого нужно устанавливать с учётом требований текущего законодательства долговременное сотрудничество с ведущими экономическими вузами и способствовать систематическому участию в преподавательской деятельности по повышению квалификации специалистов контрольных органов.

Помимо дальнейшей доработки федерального закона № 6-ФЗ, необходимо внесение поправок в другие законодательные акты. Реализация данного закона предполагает изменения не только в БК РФ, но и в других законах, в частности в УК РФ. К примеру, необходимо внести дополнения в ст.287 УК РФ, что позволит реализовать на практике ст.15 федерального закона № 6-ФЗ, потому что ответственность за отказ от предоставления информации предусмотрена сейчас только Федеральному Собранию РФ и Счетной палате РФ, а про законодательные (представительные) органы государственной власти и местного самоуправления, как и про контрольно-счетные органы, нет никакого упоминания.

Помимо поправок в имеющееся законодательство, нужно создание или пересмотр сопутствующих документов, позволяющих реализовать новый закон и повысить качество внешнего контроля. В частности, возникает возможность пересмотра порядка сертификации контрольно-счетного органа, в связи с появлением у Счетной палаты законных оснований для анализа работы контрольно-счетных органов. Впоследствии можно сделать сертификацию обязательной и повсеместной процедурой.

В ст. 4 Федерального закона №6-ФЗ обозначено, что «деятельность контрольно-счетных органов основывается на принципах законности, объективности, эффективности, независимости и гласности». При этом интерпретацию принципа эффективности нельзя рассматривать исключительно однобоко, т.е. только по

отношению к проверяемым объектам, потому как в таком подходе кроется опасность дисгармоничности, когда при наличии критериев оценки проверяемых органов, нет критериев, по которым можно оценить качество работы самого проверяющего.

Очевидно, что критерий эффективности в демократическом обществе должен применяться и к контролирующему органу, что требует разработки соответствующих показателей. Однако вся сложность заключается в том, что оценить эффективность работы контролирующего органа - это значит решить поистине неоднозначную задачу.

Таким образом, на пути дальнейшего совершенствования внешнего контроля стоит ряд проблем, которые, по сути, носят методологический, организационный, кадровый характер и которые отчасти породили произошедшие изменения. От того, насколько быстро и удачно удастся их разрешить, в конечном счете, зависит эффективность работы органа внешнего государственного финансового контроля.

Литература:

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. №145-ФЗ (с изменениями и дополнениями).
2. Федеральный закон от 7.02.2011 года № 6-ФЗ "Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований".
3. Программа повышения эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года утвержденная распоряжением Правительства РФ № 1101-р от 30.06.2010 г.
4. Васильева М.В. Комплекс принципов организации государственного (муниципального) финансового контроля // Финансы и кредит, 2011, №16.- С. 54-64.

Случак Н.А.,

к. е. н.

Березнівський лісотехнічний коледж НУВГП,
м. Березне

АВТОМАТИЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЯК УМОВА ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОРИСТУВАЧІВ

У статті розглянуто варіанти організації автоматизованого робочого місця з обліку витрат як джерела інформації для оцінки ефективності діяльності підприємств лісового господарства.

Ключові слова: витрати, автоматизоване робоче місце, обробка даних.

In the article are considered the variants of accounting cost automatic workplace organisation as the information sources for estimation of forestry enterprises activity effectiveness.

Keywords: costs, automatic workplace, data processing.

В статье рассмотрены варианты организации автоматизированного рабочего места по учету затрат как источника информации для оценки эффективности деятельности предприятий лесного хозяйства.

Ключевые слова: затраты, автоматизированное рабочее место, обработка данных.

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання повинна будуватись з врахуванням можливості отримання максимального еколого-економічного ефекту. Екологічного, оскільки антропогенне навантаження на природу не лише досягло, а й перевищує допустимі межі; економічного, оскільки на даний момент переважає думка про необхідність постійного нарощування обсягів виробництва та суми отриманого прибутку.

Методики оцінки ефективності передбачають визначення співвідношення прибутку та понесених витрат. Для своєчасності та достовірності розрахунків і результатів користувач повинен оперувати даними, що задовольняють визначені якісні характеристики. При розгляді системи бухгалтерського обліку як інформаційної, правильним є твердження, що якість і достовірність вихідної інформації прямо залежить від якості, своєчасності та достовірності вхідної.

Важливим елементом інформаційної системи обліку є ділянка обліку витрат на виробництво. Вона виступає джерелом інформації для оцінки ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

При організації на підприємстві локальної мережі з виділенням автоматизованих робочих місць за окремими обліковими задачами, автоматизоване робоче місце бухгалтера з обліку витрат виробництва буде в переліку таких робочих місць. Особливістю даної ділянки обліку, яка властива лише їй, є те, що вхідна інформація обліку витрат виробництва є вихідною інформацією інших ділянок обліку. Це зумовлює необхідність чіткого окреслення кола задач бухгалтера з обліку витрат виробництва, визначення архітектури системи автоматизованого обліку, підбору програмних засобів.

Питання організації та функціонування автоматизованих робочих місць бухгалтера з обліку витрат виробництва розглядалися у свій час В.П.Завгороднім, Ф.Ф.Бутинцем, Є.Л. Шуремовим та іншими вітчизняними та зарубіжними науковцями. Враховуючи важливість лісової галузі в ресурсному забезпеченні народного господарства та наявність позитивних екстерналій і екологічного ефекту від діяльності лісгосподарських підприємств, є доцільним зупинитися на способах реалізації автоматизованої обробки даних про витрати в умовах інформаційних систем обліку на підприємствах лісового господарства.

Оптимальним варіантом вважається повна автоматизація управління підприємством. Автоматизований бухгалтерський облік повинен розглядатись як невід'ємна складова АСУП. Принцип модульності дозволяє поетапно автоматизувати облікові функції, починаючи з низових ланок, без припинення функціонування системи. Базові системи, призначені для автоматизації управління підприємством, представляють собою ієрархічні структури, призначені для включення в АСУП.

Можна виділити наступні варіанти використання програмних і технічних засобів :

- використання локальних ПЕОМ, встановлених на робочих місцях бухгалтера;
- використання сервера та робочих терміналів для введення первинної інформації;
- створення локальної мережі АРМБ, що базуються на використанні персональних комп'ютерів, у межах бухгалтерії чи на

робочих місцях всіх облікових працівників із врахуванням організаційної структури підприємства або як окремої складової автоматизованої системи управління;

– створення локальної мережі АРМБ, що базуються на використанні персональних комп'ютерів, на робочих місцях всіх облікових працівників із врахуванням організаційної структури підприємства з виділенням одного чи декількох потужних серверів з виходом на глобальні мережі.

На нашу думку, для ДП лг кращим вважатиметься останній варіант. Створення комплексної бухгалтерської системи, у якій облік витрат на лісопродукцію буде однією із облікових задач, що підлягають автоматизації, забезпечить своєчасне вирішення будь-яких облікових завдань. Важливим моментом у запропонованому варіанті є необхідність розробки АРМ для всіх облікових працівників. Однією з ключових ознак такої системи є тісна інтеграція всіх робочих місць і спільне використання нормативно-довідкової інформації.

Міжнародна організація по стандартизації (International Organization for Standardization - ISO) представила модель взаємодії відкритих систем (Open System Interconnection - OSI), яка має сім рівнів :7- рівень додатків (сітьова файлова система), 6-представницький (представлення зовнішніх даних в універсальному форматі), 5- сеансів (віддалений виклик процедур), 4- транспортний (протокол управління передачею даних), 3-мережевий (міжмережевий протокол), 2-каналний, 1- фізичний [1, с.303].

Перші шість рівнів представляють інтерес в першу чергу для системних адміністраторів. Тому доцільно зупинитись на сьомому (верхньому) рівні моделі взаємодії відкритих систем.

Верхнім в моделі OSI є рівень додатків. При автоматизації обліку витрат підприємств лісового господарства, користувач працюватиме з файловою системою, змонтованою на декількох комп'ютерах, тобто працюватиме з додатком, що взаємодіятиме з мережею. Саме в бухгалтерії постійно виникає необхідність спільного використання інформації. Тому оптимальним рішенням при автоматизації бухгалтерського обліку витрат є організація мережевої файлової системи, що дозволяє спільно використовувати дані різними ПК.

Автоматизацію обліку витрат доцільно проводити з виділенням

трьох рівнів управління : III-вищий- рівень головного бухгалтера лісгоспу, II – середній – рівень бухгалтерії ДП ЛГ по ділянках обліку, I- нижчий – облік на рівні лісництва [2]. На першому рівні фіксуватимуть дані про заготовлені обсяги лісопродукції, понесені на заготівлю, охорону та відтворення витрати в місцях виникнення інформації, оброблятимуть дані в масштабі лісництва та передаватимуть на вищі рівні, на другому – контролюватимуть проходження згаданої інформації з нижчих рівнів, узагальнюватимуть її в масштабі лісгоспу на рахунках обліку і передаватимуть результатну інформацію на вищий рівень, де проводитиметься аналіз даних про витрати на недеревну лісопродукцію і прийматимуться управлінські рішення про обсяги та способи заготівлі, дії, необхідні для відновлення недеревних ресурсів, моделюватиметься рівень витрат та інше. Зв'язок між АРМБ різних рівнів повинен бути двостороннім.

Залежно від віддаленості підрозділів можливе використання різних типів каналів передачі даних, починаючи від простих з'єднань за допомогою існуючих телефонних ліній до використання захищених протоколів передачі даних через глобальну інформаційну мережу Internet.

В інфраструктурі ІС сервер займає центральне місце. До серверів особливі вимоги висуваються стосовно швидкості обробки запитів і даних, надійності роботи.

При цьому в цілому для ДП «ЛГ» можливе виділення основного сервера та підпорядкованих йому.

для забезпечення надійності зберігання даних та з метою їх конфіденційності доцільно було б застосовувати схему розподілення доступу.

Використання вищенаведеної схеми дозволить розподілити права доступу відповідно до займаної посади, а також забезпечить збереження даних і мінімізує збитки у разі відмови серверу чи збою у функціонуванні однієї з підсистем, а також підвищить надійність функціонування системи в цілому.

Для надійності роботи системи всі компоненти кінцевих користувачів повинні бути уніфікованими, на них встановлюється одне і те ж програмне забезпечення [3, с.81]. При цьому на серверах і робочих станціях можуть використовуватись різні типи ОС залежно

від вимог програмного забезпечення і вимог до збереження і безпеки даних. Враховуючи наявні програмні продукти, ми рекомендували встановлювати на серверах ОС Linux, а на робочих місцях – ОС Windows'.

В обліку лісового господарства визначення собівартості продукції ускладнюється тим, що поняття продукції в цій галузі неоднозначне. Здебільшого економісти вважають, що лісгосподарські виробництва взагалі не створюють продукцію, а деревина, одержана в процесі лісовирощування, є продукцією, отриманою тільки в результаті рубань та розкряжування дерев на сортаменти. Автором доведено, що виробництво продукції в лісовому господарстві – це процес виробництва матеріальних благ, і його результатом є зрілий ліс на корені, що надходить в обіг у вигляді лісосічного фонду.

Узагальнення витрат і калькулювання собівартості продукції потребує багато робочого часу і передбачає такі етапи: формування первинної документації про витрати на виробництво за елементами витрат і статтями калькуляції, передбаченими номенклатурою витрат; створення масивів машинних носіїв змінної інформації на основі первинної документації з обліку витрати на виробництво; формування машинних носіїв постійної інформації щодо витрати на виробництво; використання масивів машинних носіїв змінної інформації, створених у розділах бухгалтерського обліку (заробітна плата, матеріали, основні засоби та ін.) і в попередні періоди; об'єднання масивів машинних носіїв змінної та постійної інформації; обробка масивів змінної та постійної інформації про витрати на виробництво; формування вихідної інформації щодо обліку витрат у вигляді аналітичних та синтетичних регістрів і форм державної та галузевої звітності.

Сучасні програми автоматизації обліку дозволяють удосконалити і скоротити окремі етапи автоматизації розв'язання облікових задач щодо витрат. Зокрема, процеси формування первинних документів з обліку витрат та внесення даних в базу даних програми, як правило, відбуваються одночасно. Більшість програм автоматизації дозволяє заповнювати первинні документи з одночасним формуванням інформаційної бази.

Тобто, застосовуючи програми автоматизації обліку (наприклад, 1С: Підприємство 8.2 «Управління лісгосподарським

підприємством») можна об'єднати деякі етапи. В такому разі узагальнення витрат і калькулювання собівартості продукції включатиме такі дії: формування первинної документації про витрати на виробництво за елементами витрат і статтями калькуляції, передбаченими номенклатурою витрат, створення масивів машинних носіїв змінної інформації на основі первинної документації про витрати на виробництво; формування машинних носіїв постійної інформації про витрати на виробництво; використання масивів машинних носіїв змінної інформації, створених у розділах бухгалтерського обліку (заробітна плата, матеріали, основні засоби та ін.) і в попередні періоди; об'єднання масивів машинних носіїв змінної та постійної інформації; обробка масивів змінної та постійної інформації про витрати на виробництво; формування вихідної інформації щодо обліку витрат у вигляді аналітичних та синтетичних регістрів і форм державної та галузевої звітності.

Застосування розподіленої системи обробки даних дозволяє ефективніше використання масивів машинних носіїв змінної інформації, створених у розділах бухгалтерського обліку (заробітна плата, матеріали, основні засоби та ін.) і в попередні періоди, а також робить кожен ділянку обліку витрат незалежною від інших, оскільки жодна з них не отримує інформації з інших робочих місць, що запобігає викривленню даних.

Використання бази даних інтегрованої економічної інформації в мережі АРМ фахівців дозволить досягти оптимальної побудови документообігу, забезпечити взаємозв'язок регістрів бухгалтерського, статистичного, фінансового та податкового обліку витрат.

Література:

1. Армстронг (мл.) Джеймс Секреты UNIX [2-е изд.] / Дж. Армстронг; [пер. с англ.]. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2001. – 1072 с.
2. Завгородний В.П. Автоматизация бухгалтерського учета, контроля, анализа и аудита / В.П. Завгородний. – К.: А.С.К., 1998. – 768 с.
3. Картинг М. Системное администрирование Linux. / М. Картинг, С. Деглер, Дж. Деннис. Пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2000. – 320 с.

УДК 657

Сторожук Т.М.,
к.е.н., доцент,
Лобур П.П., Тимошкіна Я.Ю.,
Національний університет ДПС України,
м. Ірпінь

ФУНКЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

У статті досліджено основні підходи до виділення функцій бухгалтерського обліку та визначено їх зміни в сучасних умовах господарювання.

Ключові слова: бухгалтерський облік, функції, управління підприємством.

The article explores the main approaches to the allocation of accounting functions and defined their changes in the modern economy.

Keywords: accounting, functions of management.

В статье исследованы основные подходы к выделению функций бухгалтерского учета и определены их изменения в современных условиях хозяйствования.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, функции, управление предприятием.

Для нормального функціонування суб'єкти господарювання повинні мати правдиву та об'єктивну інформацію про фінансово-господарський стан як на своєму підприємстві, організації чи установі, так і в партнерів. Таку інформацію дає бухгалтерський облік, який не тільки відображає реальні господарські процеси, а й активно впливає на них. Отже, облік – це важлива функція управління господарством. В свою чергу, задля реалізації своєї мети, бухгалтерський облік виконує ряд функцій [1, с. 22]. Зі зміною умов господарювання посилюється важливість та необхідність адекватних змін у теорії та методології вітчизняного бухгалтерського обліку. Невідповідність між теорією та практикою ведення обліку, науково необґрунтована неузгодженість поглядів учених на існуючі проблеми породжує невизначеність та беззмістовні дискусії. Пошук нових теоретичних основ щодо виділення єдиної думки про функції бухгалтерського обліку формує актуальність даного наукового дослідження.

Результати дослідження праць вітчизняних та зарубіжних науковців свідчить про відсутність у авторів єдиного підходу щодо визначення функцій бухгалтерського обліку. Різні вчені в різні періоди

часу виокремлюють різну їх кількість.

Актуальні питання теоретичних основ бухгалтерського обліку а саме виділення його функцій, завжди знаходилися в центрі уваги науковців, серед яких: Білоусько В.С. та Беленкова М.І. [2], Ждан В.І. [3], Кузьмінський А.М. [4], Лишиленко О.В. [5], Пушкар М.С. [6], Швець В.Г. [7], Яремко І.Й. [8] та інші. Такі автори як Білуха М.Т. [9], Грабова Н.М. [10], Деречин В.В., Кізім М.М. [1], Шурпенкова Р.К. та Усач Б.Ф. [11], взагалі не виділяють функцій, визначаючи лише завдання бухгалтерського обліку.

Метою дослідження є узагальнення теоретичних підходів до виділення функцій бухгалтерського обліку та визначення їх зміни в сучасних умовах господарювання.

Діяльність будь-якого підприємства значною мірою залежить від розвитку бухгалтерського обліку, який є інформаційною базою. Професор М.С. Пушкар [6] справедливо доводить, що система управління є провідною для бухгалтерського обліку. Завданням бухгалтерського обліку є професійне упорядкування інформації. Сьогодні бухгалтерський облік з історії бізнесу перетворився на інформаційний потік, який використовується в різних управлінських цілях [12]. Тому цілком закономірно А.М. Кузьмінський [4, с.21] визначає інформаційну функцію обліку і трактує її як систему спостереження, виміру, реєстрації, обробки та передачі до апарату управління інформації щодо господарської діяльності підприємства, організації, установи. Інформаційна, або як її ще називають облікова функція бухгалтерського обліку полягає в одержанні інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Швець В.Г. [7, с. 20-23] стверджує, що бухгалтерський облік у загальному циклі управління підприємством (планування-облік-аналіз-регулювання) виконує такі функції: інформаційну, контрольну, оціночну, аналітичну. Інформаційна функція бухгалтерського обліку полягає в забезпеченні інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства для потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Контрольна функція бухгалтерського обліку полягає в необхідності здійснення методами бухгалтерського обліку контролю збереження та ефективного використання ресурсів підприємства, виконання планових та прогнозних завдань, дотримання чинного законодавства й умов угод і контрактів.

Оціночна функція бухгалтерського обліку полягає у вимірі та оцінці ресурсів, визначенні вартості й собівартості виробленої продукції, розрахунку фінансового результату діяльності підприємства, його рентабельності. Оцінка є результатом вимірювання й ідентифікації об'єктів обліку.

Аналітична функція бухгалтерського обліку полягає в здійсненні на основі первинних та зведених даних економічного та фінансового аналізу наявності, стану і руху ресурсів, результатів діяльності підприємства із широким застосуванням економіко-математичних, статистичних методів і моделювання

І.Й. Яремко [8, с.18] дещо спростив дану класифікацію, прибравши оціночну функцію.

Трохи схожою є класифікація функцій запропонована В.С. Білоусько та М.І. Беленковою [2, с.13-14]. З їхньої точки зору, бухгалтерський облік виконує такі важливі функції як: інформаційна, контрольна, управлінська і виховна. Інформаційна функція, на їх погляд, забезпечує відображення фактичного стану господарської діяльності, тобто облік як система забезпечує необхідною інформацією всю сферу господарської діяльності підприємств. Контрольна функція бухгалтерського обліку важлива сама по собі, тому що вона забезпечує контроль за зберіганням і раціональним використанням господарських активів, капіталу, зобов'язань та господарської діяльності в цілому.

Функція управління забезпечує економічною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, можливості активного впливу на хід господарських процесів. На думку авторів виховна функція бухгалтерського обліку проявляється в напрямку сумлінного і бережливого використання ресурсів господарства.

О.В. Лишиленко [5, с.17-18] запропонував найпростіший та найбільш поширений перелік, залишивши дві функції контрольну та інформаційну. На його думку, контрольна пов'язана із забезпеченням виконання планових завдань і досягненням планових показників діяльності підприємства шляхом здійснення їх порівняння. Інформаційна полягає у забезпеченні керівництва як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому інформацією, яка необхідна для здійснення контролю, планування і прийняття оперативних управлінських рішень.

Найскладнішою є класифікація функцій, які виділяють В.І. Ждан, С.Б. Хаустова та І.В. Колос [3, с.28-29]. Автори виокремлюють три головні функції – управлінська, контрольна і оціночна та похідні від них які наведені в таблиці 1.

Таблиця 1

Класифікація функцій бухгалтерського обліку за В.І. Жданом,
С.Б. Хаустовою та І.В. Колосом. [3, с. 28-29]

Функція	Характеристика функції
1. Управлінська	Полягає в забезпеченні правдивою, достовірною, своєчасною, зручною й оперативною інформацією про фінансовий стан і діяльність підприємства різних внутрішніх та зовнішніх користувачів для прийняття управлінських рішень.
1.1. Інформаційна	Потребує відображення фактичного стану господарської діяльності об'єкта управління. Одна з головних функцій бухобліку.
1.2. Аналітична	Полягає в здійсненні основних первинних та зведених даних економічного аналізу наявності, стану і руху ресурсів та результатів роботи підприємства із широким застосуванням економіко-статистичних методів і моделювання, що направлено на підвищення ефективності господарської діяльності підприємства.
2. Контрольна	Полягає в необхідності здійснення методами бухгалтерського обліку контролю збереження та ефективності використання ресурсів, дотримання чинного законодавства й умов угод і контрактів
2.1. Захисна	Спрямована на збереження майна власників через документування фактів господарської діяльності та встановлення матеріальної відповідальності за його втрати, знищення або розкрадання.
2.2. Слідоутворююча	Виконання цієї функції дає можливість через документи виявляти відповідними органами правопорушення через декілька років після їх здійснення.
2.3. Зворотного зв'язку	Формує та передає фактичну інформацію про діяльність господарських суб'єктів.

3. Оціночна	Полягає у вимірюванні та оцінюванні ресурсів, визначенні вартості і собівартості виробленої продукції, розрахунку результату діяльності підприємства, його рентабельності.
-------------	--

Дослідивши різні пропозиції щодо виділення функцій бухгалтерського обліку, на нашу думку, більш близьким до мети обліку є О.В. Лишиленко [5]. Вчений виділив всього дві функції, які відповідають меті бухгалтерського обліку. Щодо управлінської функції, яку виділяють більшість авторів, то більш точним є розгляд бухгалтерського обліку як функції управління, а не навпаки. Бухгалтерський облік є однією із загальних функцій управління – прогнозування, планування, обліку, контролю, аналізу і регулювання. Виділення таких функцій як оціночна, аналітична чи виховна не є доречним, оскільки вони є похідними від інформаційної функції та дозволяють більш ширше та глибше представити її зміст.

Погоджуємося з думкою А.М. Кузьмінського [4,с.22], що основною функцією бухгалтерського обліку є інформаційна. Адже, дані в результаті спостереження, виміру, реєстрації, відповідної обробки та передачі (тобто здійснення бухгалтерського обліку) стають інформацією. Інакше кажучи, інформація є продуктом бухгалтерського обліку, який підлягає подальшому контролю, збереженню, аналізу та використанню менеджерами різних рівнів управління підприємством.

Безумовно, бухгалтери, відповідно до своїх посадових повноважень в процесі здійснення обліку виконують також функції контролю та аналізу. Можна констатувати, що відбувається інтеграція бухгалтерського обліку, фінансово-економічного аналізу та контролю. Особливо це проявляється в сучасних ринкових умовах господарювання. В умовах ринкової економіки чим далі, тим більше, облікові працівники і бухгалтерія в цілому, займається питаннями аналізу, контролю та прогнозування. Сьогодні бухгалтер перестав бути фіксатором минулих подій, а перетворився на активного учасника управлінської системи. Але це ще не дає підстав для надання обліку функцій контролю і аналізу. «Функції були і залишаються обліковими, але посилюється спрямованість обліку на забезпечення (а не проведення) контролю, аналізу господарської діяльності, що

реалізуються бухгалтерією та іншими службами апарату управління» [4, с.22]. Не варто забувати, що бухгалтери також здійснюють оперативний та статистичний облік. Тобто, можна констатувати, що змінився «продукт» бухгалтерського обліку. В результаті інтеграції бухгалтерського обліку і аналізу продуктом облікових працівників стала обліково-аналітична інформація. Інтеграція обліку і контролю призвела до одержання обліково-контрольної інформації (показників). Орієнтація облікових працівників на майбутні наслідки фактів господарського життя підприємства в результаті симбіозу обліку та прогнозування породжує інформацію стратегічного характеру.

Крім того, ми дуже часто забуваємо про інформацію, яку породжує власне бухгалтерський облік, коли на основі вхідних даних в процесі обліку утворюється особливий вид інформації: сума нарахованої заробітної плати, сума зносу та амортизації необоротних активів, сума нарахованих податків, зборів та інших обов'язкових платежів тощо. Таку інформацію А.М. Кузьмінський називав обліковими рішеннями. «Облікове рішення відрізняється від звичайної інформації тим, що не лише фіксується той чи інший стан засобів, коштів, фактів, а й приймається відповідне рішення про здійснення тієї або іншої фінансово-господарської операції, що не потребує спеціального втручання керівництва. Звідси ще одна важлива функція бухгалтерського обліку – підготовка облікових рішень» [4, с.23]. Із зміною умов господарювання, розширенням самостійності підприємств та необхідністю формування облікової політики підприємства на підставі власних професійних суджень важливість, значення та частота підготовки облікових рішень значно збільшується. «Чим більші і різноманітніші запити до обліку, тим досконалішою стає його система, тим значимішим буде бухгалтерський облік в економічній системі» [6].

За результатами проведених досліджень можна з впевненістю стверджувати, що основні функції бухгалтерського обліку залишились ті ж самі. В результаті зміни умов господарювання розширюються межі бухгалтерського обліку як в просторі так і в часі, що призводить до зміни інформації, як продукту бухгалтерського обліку. Змінюються методи, способи, прийоми, схеми одержання інформації. Змінюється мета, призначення та завдання бухгалтерського обліку, оскільки він має забезпечувати різноманітні потреби різного роду користувачів в

інформації про діяльність підприємства. І, як справедливо писав Б. Райан: «Для мене бухгалтерський облік може бути зведений до того, щоб навчити менеджерів оцінювати свої можливості і ефективно контролювати ресурси, які споживаються при використанні цих можливостей» [13, с. 5].

Література:

1. Деречин В.В. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник / В.В. Деречин, М.М. Кізім. - Київ: ЦУЛ, 2006. - 325 с.
2. Білоусько В.С. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / В.С. Білоусько, М.І. Беленкова / - Київ: Мета, 2002. - 240 с.
3. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. Посібник / В.І. Ждан, Є.Б. Хаустова, І.В. Колос, О.С. Бондаренко. - Київ: Центр навч. літерат., 2006. - 384 с.
4. Кузьмінський А.М. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський. - К.: «Все про бухгалтерський облік», 1999. - 288с.
5. Лишиленко О.В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / О.В. Лишиленко. - Київ: Центр навчальної л-ри, 2005. - 219 с.
6. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія / М.С. Пушкар. - Тернопіль: Економічна думка, 1999. - 424 с.
7. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. Посібник / В.Г. Швець. - 2-ге вид., стер. - Київ: Знання-Прес, 2004. - 444 с.
8. Яремко І.Й. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. Посібник / І.Й. Яремко. - Львів: "Новий Світ-2000", 2007. - 240 с.
9. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.Т. Білуха. - Київ: Київ. держ. торгово-економ. ун-ет, 2000. - 692 с.
10. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник/ За ред. М.В. Кужельного. - 6-те вид. / Н.М. Грабова. - Київ: А.С.К., 2003. - 266 с.
11. Усач Б.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. Посібник / Б.Ф. Усач, Р.К. Шурпенкова. - Київ: Знання, 2004. - 301 с.
12. Грачова Р. Бухгалтерский учет: от ремесленничества к теории / Р. Грачова // Дебет-Кредит №28 (12.7.2004) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/1cid1458.html>
13. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан / пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 616с.

УДК 657

Талах Т.А.,
к.е.н., доцент
Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк

УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ ЯК ІНСТРУМЕНТ МАРКЕТИНГОВОГО АНАЛІЗУ

У статті досліджено роль управлінської звітності у проведенні маркетингового аналізу діяльності підприємства та формуванні управлінських висновків.

Ключові слова: *управлінська звітність, маркетинговий аналіз, маркетингові витрати.*

In the article the role of the administrative accounting is investigational in realization of marketing analysis of activity of enterprise and formulation of administrative conclusions.

Keywords: *administrative accounting, marketing analysis, marketing charges.*

В статье исследована роль управленческой отчетности в проведении маркетингового анализа деятельности предприятия и формулировке управленческих выводов.

Ключевые слова: *управленческая отчетность, маркетинговый анализ, маркетинговые расходы.*

Формування управлінської звітності, у тому числі маркетингової, є завершальним етапом облікового процесу. Маркетингова управлінська звітність є сукупністю показників, що відбивають результативність маркетингу як процесу господарської діяльності підприємства, у тому числі витрати на окремі маркетингові функції за видами продукції і групами покупців. Водночас використання сучасних інструментів економічного аналізу з використанням управлінської звітності дає змогу найбільш ефективно здійснювати управління маркетинговою діяльністю підприємства.

Вивчення питань управлінського обліку та аналізу, в тому числі управлінського обліку та аналізу маркетингових витрат на даний час є актуальним. Серед вчених, які приділили значну увагу дослідженням даного питання слід відзначити: А.М. Андрушко, І.А. Білоусову, Я.В. Бахарєва, У.О. Балик, Б.І. Валуєва, А.В. Гапєєва, Н.В. Гавришко,

С.Ф. Голова, Ю.В. Гофербер, А.О. Гудзенко, І.Є. Давидович, О.Д. Дячун, З.В. Задорожного, Н.П. Мавріна, Н.В. Майбогіна, К.О. Назарова, К.М. Палагнюк, Г.О. Протопенко, П.Я. Попович, Ю.В. Руденко, Л.М. Сакун, С.А. Ткаченко, В.Є., Хаустова, Л. Швец [1-5].

Розглянути управлінську звітність підприємства як інформаційне забезпечення аналізу маркетингової діяльності підприємства.

Маркетингова управлінська звітність повинна, передусім, відповідати запитам внутрішніх користувачів цієї інформації на кожному рівні управління, залежно від господарських рішень, що приймаються на кожному з цих рівнів. Набір показників, що включаються до складу звітності для кожного рівня управління маркетинговою діяльністю, а також періодичність представлення цієї звітності має бути узгоджений з менеджерами, відповідальними за виконання маркетингових функцій ще на стадії розробки порядку ведення управлінського обліку та оперативного аналізу на підприємстві.

Оскільки вище керівництво здійснює стратегічне управління підприємством, воно повинне отримувати інтегровану управлінську звітність, що дозволяє оцінювати результати роботи підприємства в цілому. Ця звітність, як правило, характеризує фактичні результати виробничої, фінансової і інвестиційної діяльності підприємства і містить найбільш загальні дані.

Виділення в інтегрованій звітності окремих процесів господарської діяльності підприємства, у тому числі маркетингового, дозволить істотно розширити сферу управлінського аналізу і контролю. Послідовний аналіз даних звітності допоможе прослідкувати тенденцію, зміни структури прибутків і витрат. Такі зміни можуть відбуватися в результаті дії як внутрішніх, так і зовнішніх причин, додатковий аналіз яких дозволить виявляти чинники, які сприятимуть досягненню довгострокових цілей розвитку підприємства.

Крім того, структура витрат на різні процеси господарської діяльності може непрямим чином свідчити про прийняту на підприємстві концепцію управління. Підприємства, в яких велика частина ресурсів бере участь у виробничому процесі орієнтовані на виробничу концепцію управління. Процес маркетингу при цьому підпорядкований головному процесу і, відповідно обсяг ресурсів, що виділяються на нього, дуже обмежений. Якщо такі підприємства функціонують на висококонкурентних ринках, то в майбутньому у них можуть

погіршати результати господарської діяльності, оскільки вони вчасно не відстежують зміни що відбуваються в зовнішньому середовищі і слабо впливають на ринок.

Висока доля витрат на маркетинговий процес (за даними управлінської звітності) також не завжди свідчить про використання на підприємстві маркетингового підходу до управління. Якщо велика частина ресурсів споживається бізнес-процесом після етапу виробництва («наступний маркетинг»), то це свідчить про збутову концепцію управління, оскільки припускає проведення агресивної збутової політики. Підприємства, орієнтовані на ринок, концентрують свої зусилля (і ресурси) на вивченні ринків і споживачів, виявленні їх потреб, розробці і вдосконаленні товарів («попередній маркетинг»). В майбутньому ці підприємства демонструють вищі фінансові результати за показниками рентабельності і частки ринку.

Використання інтегрованої маркетингової звітності по прибутках в розрізі сегментів ринку або груп споживачів також допоможе виявити закономірності в зміні динаміки і структури прибутків і витрат. За наявності сегментів (ринкових, географічних), які протягом тривалого періоду часу демонструють погіршення результатів діяльності, керівництво може прийняти рішення про відмову від роботи в цьому сегменті. Але для обґрунтування такого рішення рекомендується провести попередній аналіз чинників, що вплинули на ці результати, як зовнішніх так і внутрішніх. У іншому випадку можна добитися поліпшення фінансових показників в короткостроковому періоді в збиток довгостроковому розвитку.

Керівникові маркетингового підрозділу (середній рівень) потрібна детальніша інформація за ключовими показниками, що характеризують діяльність цього підрозділу. Для управління маркетингом такі показники включають передусім: інформацію про витрати ресурсів, задіяним в процесі маркетинг в розрізі функціональних статей витрат; детальну інформацію по окремих видах продукції (прибутки, витрати) та інформацію за контрагентами (прибутки, витрати).

Для цього можуть використовувати дані, сформовані в реєстрі за рахунком «Витрати в розрізі видів продукції» для аналізу витрат на маркетинг за окремими видами продукції. Така інформація відбиває набір маркетингових функцій (і операцій), пов'язаних з виготовленням і збутом цих видів продукції. Аналіз цих функцій і операцій дозволяє класифікувати дії на додаючі і не додаючі цінності продукту. Під операціями, що не

додають цінності продукту, розуміються ті, які не впливають на якість кінцевого продукту, на задоволеність споживача і на споживчий вибір.

Отримання і наступний аналіз такої інформації дозволяє скасовувати не результативні (які не додають вартість) операції і витрати на них, що дозволяє скорочувати витрати без погіршення показників об'ємів продажів і прибутку. В той же час, рішення про відмову від здійснення тих або інших функцій або операцій повинні прийматися обачно, щоб не погіршити задоволеність клієнтів і надалі не погіршити конкурентоспроможність підприємства в цілому і окремих видів продукції.

Аналогічно, дані сформовані в реєстрі за рахунком «Витрати в розрізі покупців» дозволяють отримувати інформацію про витрати на маркетинг, обумовлені роботою з окремими покупцями (групами покупців). Зіставлення отриманих даних з показниками фізичних об'ємів продажів і виручки, забезпечених цими покупцями, дозволить оцінювати результативність роботи з цими споживачами. В першу чергу це відноситься до аналізу політики надання знижок.

Це дозволить приймати рішення відносно подальших умов співпраці з конкретними покупцями з метою поліпшення результатів господарської діяльності підприємства. Наприклад, буде доцільно відмовитися від надання знижок покупцям, об'єми закупівель яких залишаються невисокими і не збільшуються при наданні знижки.

Також серед покупців (груп покупців) слід виділити ті, з якими компанія зацікавлена підтримувати довгострокову співпрацю (наприклад, прогнозуючи в майбутньому розширення їх діяльності і розміру замовлень). Це дозволить сформувану обґрунтовану політику по підтримці саме перспективних покупців і перерозподілити на них ресурси, що вивільняються, що забезпечить велику ефективність окремих маркетингових функцій (знижок, рекламній підтримці та ін.) і господарської діяльності в цілому.

Крім того, аналіз споживання маркетингових функцій окремими групами споживачів допомагає виявити специфічні функції і дії, які будуть результативними/не результативними саме для цієї групи. Скасування цих витрат для інших груп споживачів дозволить також понизити маркетингові витрати без погіршення інших показників.

Оскільки рівні керівника підрозділу здійснюється управління поточною господарською діяльністю (у рамках певного процесу) і приймаються оперативні рішення, то періодичність складання таких звітів

має бути частішою. Запізнювання звітів, і як наслідок, старіння інформації, що міститься в них, призводить до запізнювання управлінських рішень. Це особливо актуально для інформації, роботи підрозділу і підприємства, що істотно впливає на результати, в цілому.

Вчасно виявлені неефективні функціональні витрати дозволяють не лише зменшити потенційні втрати підприємства, але і поліпшити загальний результат при додатковому посиленні ефективних функцій. В окремих випадках це дозволить зробити частину вироблених витрат "поворотною", і таким чином відшкодувати витрат, що зазнали.

Функціональні і лінійні менеджери з маркетингу (як фахівці структурного підрозділу) відповідають в першу чергу за реалізацію поточних маркетингових заходів і досягнення оперативних цілей. На цьому рівні потрібні детальніші аналітичні звіти, по можливості фактичні результати, що виявляють не лише, але і впливи чинників, що визначають ці результати, що супроводжуються аналізом [1].

Детальні аналітичні звіти покликані розкрити сприятливі можливості і резерви поліпшення результативності окремих господарських процесів і діяльності підприємства в цілому, вказати на існуючі чинники підвищення ефективності діяльності.

Частота складання такої звітності може варіюватися залежно від умов господарювання конкретного підприємства. Зазвичай період складання оперативної аналітичної звітності співпадає з періодичністю проведення оперативних нарад в окремих службах (як правило, один тиждень).

Для цілей управлінського аналізу і контролю функціональні менеджери можуть використовувати дані, сформовані в реєстрі за рахунком «Витрат на маркетинг» для отримання повнішого уявлення про обсяг ресурсів, що витрачаються, на окремі маркетингові функції в розрізі виконуваних господарських операцій. Така звітність дозволяє не просто визначати витрати на виконання окремих функцій, але і простежувати «ланцюжок» виникнення цих витрат.

Наприклад, при аналізі функціональних витрат на маркетингові дослідження, що складаються з витрат на розробку плану дослідження, проведення і наступної обробки результатів, необхідно оцінювати не просто результативність витрат на дослідження, а витрат на окремі операції. У разі визнання цих витрат не результативними перш ніж ліквідувати цю функцію, слід з'ясувати чи дійсно ця функція виявилася

неефективною і від неї слід відмовитися. Чи коригування окремої операції (наприклад, передача розробки плану дослідження іншої компанії) дозволить ефективніше виконувати цю функцію.

Крім того, аналіз функціональних статей витрат на маркетинг за декілька періодів, може виявити деякі надлишкові функції, споживання яких слід скоротити (за умови, що це не приведе до погіршенню інших показників господарської діяльності). Наприклад, на ряду досліджених підприємств, проводилися дегустації (для стимулювання попиту) в періоди, коли підприємства працюють на повну потужність і не випробовують проблем із збутом [5]. В даному випадку можна рекомендувати або скоротити ці функціональні витрати в періоди, коли вони недоцільні, або перенести їх на інші періоди, коли спостерігається зниження обсягів продажів.

Таким чином, маркетингова управлінська звітність повинна відповідати запитам внутрішніх користувачів на кожному рівні управління, залежно від господарських рішень що приймаються на кожному з цих рівнів. Спільне використання даних маркетингової управлінської звітності на різних рівнях управління, а також за участю співробітників інших служб (наприклад, фінансових) дозволить підприємствам більш обґрунтовано приймати рішення з питань ціноутворення і планування асортименту.

Література:

1. Гавришко Н. В. Облік та аналіз маркетингової діяльності: управлінський аспект (на прикладі підприємств хіміко-фармацевтичної промисловості України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата екон. наук: спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Н.В. Гавришко. – Тернопіль, 2001.
2. Мавріна А.О. Оцінювання ефективності маркетингових заходів/ Мавріна А.О.//Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету “Наукові записки”. – 2010. – № 2. – С. 66-68.
3. Майбогіна Н.В. Організація і методика аналізу збутової діяльності промислового підприємства. – Рукопис./ Майбогіна Н.В. -ДВНЗ .- Київ, 2007.
4. Попович П. Операційний аналіз збуту продукції суб'єктами господарювання / П. Попович, Я.Попович // Наукові записки : зб. наук. праць каф. економічного аналізу ТНЕУ.– Тернопіль, 2012.– Вип. 15.– С. 41-48.
5. Швець Л. Маркетинговий аналіз як спосіб оптимізації виробничої програми підприємства / Л.Швець, П.Попович // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. економічного аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2013

УДК 657: [656.07: 656. 13]

Терлова В.И.,
к.э.н., доцент
Крымский экономический институт
«Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»,
м. Київ

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ НА АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Определены цели, задачи и место управленческого учета в общей системе учета на предприятиях автотранспорта, рассмотрена организационно-производственная структура автотранспортного предприятия и выделены места и центры возникновения затрат, раскрыта специфика и структура транспортного процесса и обозначены объекты учета затрат и калькулирования себестоимости транспортной продукции.

Ключевые слова: управленческий учет, автотранспортное предприятие, структура предприятия, центры возникновения затрат, объекты учета затрат, центры ответственности, структурные подразделения, себестоимость продукции, калькулирование.

Визначено цілі, завдання і місце управлінського обліку в загальній системі обліку на підприємствах автотранспорту, розглянута організаційно -виробнича структура автотранспортного підприємства і виділені місця і центри виникнення витрат, розкрито специфіку і структура транспортного процесу і позначені об'єкти обліку витрат і калькулювання собівартості транспортної продукції.

Ключові слова: управлінський облік, автотранспортне підприємство, структура підприємства, центри виникнення витрат, об'єкти обліку витрат, центри відповідальності, структурні підрозділи, собівартість продукції, калькулювання.

Defined goals, objectives and place of management accounting in the general system of bookkeeping in vehicles, the organizational structure and manufacturing motor company and allocated centers and cost centers, and the structure disclosed specifics of the transport process and identifies objects of cost accounting and cost calculation of transport products.

Keywords: management accounting, motor company, the company's structure, cost center, cost accounting objects, cents responsibility divisions, the cost of production, calculation.

В современных условиях перед автотранспортными предприятиями стоит задача повысить эффективность своей работы и

быть конкурентноспособными в рыночной системе хозяйствования. Новый подход к вопросам хозяйствования требует использования новых принципов, способов, форм и методов управления автотранспортными предприятиями и предъявляет новые требования к экономической информации, которая обеспечивает выработку оптимальных управленческих решений.

Необходимо отметить, что эффективная деятельность автотранспортных предприятий в решающей степени зависит от экономической обоснованности и целесообразности производимых затрат, что требует непрерывного их контроля. К бухгалтерскому учету стали предъявляться новые требования по обеспечению менеджмента оперативной информацией об уровне и динамике затрат, которую, в рамках традиционной системы бухгалтерского учета, не всегда можно получить в необходимых объемах и в требуемые сроки.

Исследование вопросов управленческого учета посвящен ряд работ зарубежных и отечественных авторов. Значительный вклад в формирование концепций управленческого учета внесли такие ученые, как В. Палий, Н. Чумаченко, Ф. Бутинец, М. Вахрушина, В. Сопко, В. Ивашкевич, Я. Соколов, К. Друри, К. Шим и др.

Изучение данного вопроса показало, что бухгалтерская информация на автотранспортных предприятиях лишь частично соответствует информационной потребности управленческой деятельности и не в состоянии служить информационной базой системы управления экономикой предприятия. Поэтому развитие управленческого учета обеспечит решение массы управленческих задач предприятий на основе соизмерения затрат и результатов в разрезе отдельных видов автомобильных перевозок и центров ответственности.

Необходимо отметить, что в некоторых крупных автотранспортных предприятиях страны имеются определенные предпосылки управленческого учета и применяются отдельные его фрагменты, но отсутствует комплексная его система, ориентированная на отраслевую специфику автомобильного транспорта.

Целью исследования является обоснование теоретических положений и разработка практических рекомендаций по формированию системы управленческого учета на автотранспортных предприятиях.

Следует отметить, что управленческий учет не является обязательным, его организация и методика не регламентируется законодательством и решение о внедрении его в практику работы предприятия принимает руководство предприятия самостоятельно.

Выбор системы управленческого учета на предприятии зависит от специфики его технологического процесса и организационной структуры. Так, технологические особенности определяют две основные составляющие учета: направление сбора информации и метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Особенность организации учета на предприятиях, занимающихся доставкой грузов и пассажиров, обусловлены, в первую очередь, тем, что оказываемые ими услуги – доставка – не имеет вещественной формы. Она потребляется в момент производства и не может быть объектом хранения.

В целом, система управленческого учета производственных расходов должна распределять затраты по двум главным группам объектов – подразделениям автотранспортного предприятия и производимой транспортной продукции.

Наиболее целесообразной формой организации системы управленческого учета можно считать модель ее построения по центрам ответственности. Поэтому разработка форм управленческой отчетности предприятия должна начинаться, прежде всего, с выделения ее по центрам ответственности, которые соответствуют местам возникновения затрат.

При организации управленческого учета на автотранспортных предприятиях необходимо учесть следующие особенности отрасли.

В зависимости от выполняемых перевозок, различают следующие виды автотранспортных предприятий:

- грузовые, осуществляющие перевозки грузов;
- пассажирские, осуществляющие перевозки пассажиров автобусами и легковыми автомобилями;
- смешанные, осуществляющие перевозки, как пассажиров, так и грузов;
- специализированные, осуществляющие определенные виды автотранспортных работ (уборка мусора, дорожно-строительные работы и др.).

Основными процессами производственной деятельности

автотранспортного підприємства являються:

- основне виробництво;
- допоміжне виробництво;
- обслуговуюче виробництво;
- управління виробництвом.

Основне виробництво - це доставка вантажів і пасажирів к місцу призначення, воно, в свою чергу, потребує в обслуговуванні і виконанні комплексу допоміжних робіт.

Допоміжне виробництво – це сукупність виробничих процесів, забезпечуючих технічну готовність рухомого складу працювати на лінії.

Обслуговуюче виробництво створює умови для нормальної роботи підприємства (енергозабезпечення, утримання території і др.)

Слід зауважити, що організаційно-виробнича структура автотранспортного підприємства значно залежить від розміру, потужності підприємства, надаваних послуг і др. Власник підприємства вибирає систему управління даним підприємством, визначається його організаційна структура, розподіляються посадові обов'язки і відповідальність працівників. Кожен підприємств формує свою структуру управління, яка визначається технологією виробничого процесу і прийнятим на даному підприємстві розподілом праці.

Відомо, що витрати виробництва краще всього контролювати при виробничому споживанні ресурсів, т. є. там, де відбувається виробничий процес або його обслуговування, тому для об'єктивного визначення виробничої собівартості транспортної продукції необхідно встановити місця їх виникнення, які є об'єктами аналітичного обліку витрат на виробництво по елементам виробництва і статтям собівартості.

Місця виникнення витрат - це структурні підрозділи підприємства, по яких організується планування, нормування і облік витрат виробництва для контролю і управління витратами виробничих ресурсів підприємства.

Між структурними підрозділами існує певна ієрархія підпорядкованості, наприклад, автоколонна-бригада автомобілів (основне виробництво), цех- ділянка- бригада

(вспомогательное производство), поэтому и аналитический учет по местам возникновения должен строиться по этому принципу.

Для правильной организации учета затрат и калькулирования себестоимости перевозок предприятию необходимо рассмотреть транспортный процесс как систему взаимосвязанных конкретных технологических операций (бизнес-процессов) и подразделений, выполняющих их. Например, процесс доставки груза состоит из следующих основных технологических операций - погрузка, транспортировка до места назначения, разгрузка, а также ряда вспомогательных операций – оформление транспортной документации, контроль за техническим состоянием автомобиля, техническое обслуживание, ремонт, хранение автомобиля и др. Это позволит определить места возникновения затрат (центры ответственности), которые являются объектами аналитического учета затрат на производство по элементам производства и статьям себестоимости, в разрезе которых и необходимо вести сбор информации. При этом выделяются производственные подразделения основной деятельности, которые обеспечивают операции по непосредственной доставке грузов и пассажиров, и подразделения вспомогательной деятельности, обеспечивающие операции по организации и обслуживанию транспортного процесса.

Специфика и характер транспортного технологического процесса определили типовую производственную структуру автотранспортного предприятия, которая состоит из следующих служб:

- эксплуатационная (организует и осуществляет перевозки грузов и пассажиров);
- техническая (обеспечивает техническую готовность автомобилей);
- служба главного механика и подсобно-вспомогательных работ (обеспечивает основное и вспомогательное производство энергоресурсами, информационным обслуживанием; осуществляет хранение автомобилей, контролирует их техническое состояние, организует уборку территории)
- служба управления.

Эксплуатационная служба включает следующие производственные подразделения - диспетчерскую службу и

автоколонны (бригады автомобилей).

Техническая служба включает отдельные производственные участки (агрегатный, слесарно-механический, электротехнический, аккумуляторный, топливной аппаратуры, шиномонтажный, кузнечно-рессорный, кузовной и др.), зоны текущего ремонта, технического обслуживания №1 и №2 и ежедневного обслуживания.

Служба главного механика и подсобно-вспомогательных работ включает стоянку автомобилей и контрольно-технический пункт.

Исходя из производственной структуры предприятия, устанавливается на определенный период номенклатура (перечень) мест возникновения затрат, которая закрепляется распоряжением руководителя предприятия. Номенклатура мест возникновения затрат должна предусматривать единую систему их кодирования, которая используется при организации обработки учетной информации.

Учет затрат по местам возникновения подразумевает необходимость организации учета затрат по центрам ответственности, которые определяются согласно организационной структуры автотранспортного предприятия.

Наилучшей локализации расходов можно добиться при максимальном совпадении объектов учета затрат на производство и объектов калькулирования. Объекты калькулирования являются носителями затрат на производство и должны служить информационными признаками размежевания и группировки их в аналитическом бухгалтерском учете, т.е. объектами аналитического калькуляционного учета. Этот подход в полной мере можно реализовать, только выделив отдельную обособленную систему аналитического учета затрат по объектам калькулирования. При этом на предприятии необходимо разработать план носителей затрат (объектов калькулирования), предусматривающий систему их кодирования и порядок прямого отнесения затрат по носителям.

Для организации сбора затрат по места возникновения необходимо создать «Справочник мест возникновения затрат» и «Шифры производственных затрат». Учет затрат должен отражаться по аналитическим статьям затрат, принятых в бухгалтерском и управленческом учете, а также в разрезе каждого автомобиля и вида перевозок.

Результаты анализа структуры технологического процесса и

организационно-производственной структуры предприятия отражаются в

«Положении о финансовой структуре предприятия». Этот документ определяет основные направления хозяйственной деятельности предприятия, перечень центров ответственности и их структурный состав, состав и структуру затрат по каждому центру ответственности, порядок бюджетирования, сферы полномочий и ответственности их руководителей.

Важной составляющей системы ведения управленческого учета является выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, который зависит от ряда факторов: объекта учета затрат, полноты учитываемых затрат (полная и сокращенная себестоимость продукции), оперативности учета затрат (учет фактических и нормативных затрат). Объект учета непосредственно зависит от особенностей транспортного технологического процесса. Технологическая специфика транспортной отрасли служит основанием для применения попроцессного метода учета затрат и калькулирования себестоимости автотранспортных услуг с элементами нормативного метода.

Калькулирование транспортной продукции предполагает последовательное выполнение нескольких видов учетно-вычислительных работ: разграничение и распределение затрат основного и вспомогательного производства, учет прямых затрат по объектам учета и калькулирования, накопление и распределение между объектами учета и калькулирования косвенных затрат, определение себестоимости каждого вида выполняемых перевозок.

База калькуляционных расчетов обеспечивается данными текущего учета затрат на производство. Этот учет предусматривает систематизацию издержек на производственных счетах, исчисление и списание себестоимости услуг вспомогательного производства, распределения расходов по обслуживанию и управлению производством.

Для успешного внедрения управленческого учета предприятию необходимо разработать упорядоченный и подчиненный внутреннему регламенту комплекс процедур по определению, сбору, измерению, регистрации и обработке информации о хозяйственных операциях предприятия, затратах и результатах оказания транспортных услуг.

Необходимо также установить систему передачи этой информации менеджерам для осуществления контроля за деятельностью предприятия и его центров ответственности и принятия соответствующих решений.

Специфика технологического транспортного процесса, виды и характеристика основного и вспомогательного производства позволили сделать следующие рекомендации.

Считаем целесообразным все объекты учета затрат подразделять на две группы: «Промежуточные» и «Конечные». «Промежуточные объекты учета затрат» представляют собой отдельные производственные объекты как основного так и вспомогательного производства (конкретный автомобиль, бригада автомобилей, автоколонны, бригады ТО-1 и ТО-2, отдельные ремонтные участки, служба главного механика, склад и др.), а также административные объекты (аппарат управления, и др.) К «Конечным объектам учета затрат» относятся транспортная продукция (различные виды автомобильных перевозок) и прочие услуги предприятия, выполняемые сторонним организациям (техническое обслуживание, ремонт, мойка автомобилей и др.).

Конечная цель предприятия - как можно точнее определить себестоимость каждого вида выполняемых автомобильных перевозок, прочих работ и услуг, которая находит отражение на конечных объектах учета затрат. Для достижения этой цели необходимо четкое разделение промежуточных объектов учета затрат на две группы. К первой относятся объекты, связанные с основным производством, (вид перевозок, конкретный автомобиль, бригада автомобилей, автоколонны). Ко второй - объекты, связанные со вспомогательным производством, (отдельные ремонтные участки, бригады ТО-1, ТО-2 и тд.). В течение отчетного месяца по каждому промежуточному объекту первой и второй группы накапливаются его прямые затраты. После окончания отчетного периода затраты, учтенные на промежуточных объектах первой группы, подлежат полному списанию на соответствующие конечные объекты учета затрат, а затраты, учтенные на промежуточных объектах второй группы, подлежат распределению между видами калькулируемой транспортной продукции и списанию на соответствующие конечные объекты, где и формируется себестоимость каждого вида перевозок,

работ и услуг.

При ведении управленческого учета все хозяйственные операции должны отражаться в регистрах учета по четко определенной и сформулированной методике учета и калькуляции, что позволяет отражать всю разнообразную входящую информацию методически однотипно. Для этого необходимо определить все возможные объекты учета: направления деятельности, центры ответственности, структурные подразделения, бизнес- процессы, ресурсы и т.д., сгруппировав их по однородным признакам с определением связи между ними.

Правильно организованный и функционирующий управленческий учет обеспечит получение такой информации, которая ляжет в основу планирования, нормирования ресурсов, анализа и контроля деятельности предприятия. Информация, полученная из данных управленческого учета, будет являться основным инструментом, позволяющим менеджерам автотранспортного предприятия эффективно управлять и координировать те ее бизнес-процессы, за работу которых они несут ответственность.

Бюджетирование себестоимости автомобильных перевозок по бизнес-процессам транспортных услуг позволит выявить наиболее весомые элементы затрат по каждому бизнес- процессу, обеспечит ответственных лиц необходимой информацией для принятия стратегических и оперативных решений, определения эффективности бизнеса в целом, а также эффективности каждого центра ответственности и деятельности каждого сотрудника автотранспортного предприятия.

Литература:

1. Бородкин А. Внутрихозяйственный(управленческий)учет: концепция и организация //Бухгалтерский учет и аудит.- 2001.-№2.- с.45-53.
2. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В, Бухгалтерський управлінський облік: Підручник /За ред. проф.Ф.Ф. Бутинця; 2-ге вид., перер. і доп.- Житомир, 2002.
3. Голов С.В. Управлінський облік: Підручник. -2-ге вид.-К., 2004.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебн. пособие для вузов /Пер. с англ.;Под ред.Н.Д. Эриашвили; Предисловие проф.П.С.Безруких.- 3-е изд.,перераб.и доп.-М., 1998.
5. Палий В.Ф., Палий В.В. Управленческий учет - новое прочтение внутрихозяйственного расчета //Бухгалтерский учет.-2000.- №17.

УДК 657

Ткачук І.М.,
к.е.н., доцент,
Згранець О.С.,
Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк

ПРОФЕСІЙНИЙ РИЗИК БУХГАЛТЕРА

У статті висвітлено підходи до визначення поняття професійного ризику бухгалтера з метою наукового обґрунтування умов його виникнення.

Ключові слова: ризик, професійний ризик, бухгалтерський ризик, професійний ризик бухгалтера.

The article deals with approaches to the definition of occupational risk accountant for the purpose of scientific study conditions of its occurrence.

Keywords: risk, professional risk, accounting risk, risk professional accountant.

В статье освещены подходы к определению понятия профессионального риска бухгалтера с целью научного обоснования условий его возникновения.

Ключевые слова: риск, профессиональный риск, бухгалтерский риск, профессиональный риск бухгалтера.

В умовах ринкової трансформації професійні ризики облікового персоналу є невід'ємною частиною його роботи, мають тенденцію до зростання. Варто також пам'ятати, що одночасно з ризиками зростає і ступінь відповідальності бухгалтера перед суб'єктом господарювання. І як наслідок, виникає гостра необхідність у визначенні професійних ризиків бухгалтера.

Питанням складових професійного ризику бухгалтера та причин його виникнення займалися такі вчені, як: Бернстайн Л.А., Вигівська І.М., Гнилицька Л.В., Ципленков В.В., Шевелєв А.Є., Шевелева О.В. та ін.

Варто зазначити, що проблема взаємозв'язку ставлення до ризику та мотивації до подальшої професійної діяльності облікового персоналу містить у собі необхідність розуміння основоположних знань з приводу природи та характеристики ризику як категорії, що суттєво впливає на вибір подальшої поведінки працівника, як особистості.

Слушним є визначення ризику подане Дятловим С.Г.: «Ризик –

це характеристика процесу вибору між дією і бездіяльністю або іншою дією, сполученою з ймовірністю опинитися в гіршому становищі, як результатом вибору»[5]. Тищенко І.С., за результатами контент-аналізу, трактує «ризик» як економічну категорію, що виражає ймовірність збитків унаслідок настання несприятливих подій після прийняття рішень в умовах невизначеності середовища. При цьому, у змісті дефініції «ризик» слова «втрати», «ймовірність», «невизначеність», «несприятливі події», «вибір» мають найбільшу питому вагу, а питома вага інших слів значно відрізняється, тому вони розглядаються як менш важливі[7].

Тобто, поняття «ризик» пов'язано з наявністю свободи вибору. Так, абітурієнт ризикує на етапі профорієнтації, тобто обираючи напрям професійної підготовки – обліковець, приймає на себе всі професійні ризики, пов'язані з даною професією.

Бачення професійного ризику існує в широкому та вузькому його розумінні. Широке розуміння професійного ризику, вважається притаманним будь-яким видам професійної економічної діяльності спрямований на подолання невизначеності у ситуації неминучого вибору, що може призвести до шкідливих господарських наслідків. У вузькому розумінні професійний ризик представляється як імовірнісного характеру небезпека настання негативних наслідків для оточуючих, яка об'єктивно притаманна певним видам господарської (професійної) діяльності [1, с.128].

У професійній діяльності бухгалтер постійно повинен приймати ризиковані рішення. Ризик, пов'язаний з приведенням даних рішень у життя, досить великий, адже завжди присутній ризик навмисного чи ненавмисного виникнення спотворень інформації. Формування облікової інформації підпадає під вплив невизначеності, яка пов'язана із зовнішніми факторами, які впливають на всі господарські операції, а також внутрішніми факторами, що виникають безпосередньо в системі бухгалтерського обліку та здійснюють безпосередній вплив на формування показників звітності та прийняття управлінських рішень.

Згідно Бернстайну Л.А. [2], бухгалтерський ризик – комплексна (подвійна) категорія, яка:

- має першопричинний фактор людської природи;
- виникає також через неточності, властиві обліковому процесу, які полягають в наявності альтернативних принципів бухгалтерського

обліку, нечіткого критерію їх визначення, а отже, нечіткості самих стандартів бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський ризик в більшості випадків пов'язаний з людським фактором, з діями персоналу, а також з неточностями первинного та аналітичного обліку, існуванням альтернативних бухгалтерських методів, нечіткістю визначальних їх критеріїв і як наслідок використання цих нечітких в практиці підприємства. Відсутність достовірного знання про використані методи обліку та строгості їх застосування може призвести до великої різноманітності результатів, а, отже, і до високого ступеня невизначеності.

Професійна діяльність бухгалтера визначається характером і метою здійснюваних ним професійних функцій, а їх досягнення залежить від рівня професіоналізму бухгалтера, ефективної організації власної професійної діяльності, професійного досвіду, якості виконання своїх професійних функцій, а також ступенем мінімізації професійного ризику.

З точки зору Вигівської І.М. під поняттям «професійний ризик бухгалтера» слід розуміти дії або бездіяльність працівників бухгалтерської служби, які провокують можливу небезпеку викривлення бухгалтерської інформації, викликану безгосподарністю, марнотратством або фальсифікацією звітності, що призводить до понесення підприємством втрат [3, с.12].

Гнилицька Л.В. визначає професійний ризик бухгалтера, як інформаційні ризики пов'язані із спотворенням облікових даних, що виникають у системі бухгалтерського обліку і є наслідком дій або бездіяльності облікового персоналу [4].

Ципленков В.В. під професійним ризиком бухгалтера розуміє виникнення ймовірної події, пов'язаної з його професійною діяльністю, яка призведе або може призвести до майнових, фінансових та репутаційних втрат компанії через неправомірні дії або неналежне виконання бухгалтером своїх функціональних обов'язків, а також несприятливого впливу (дії) ринкового середовища [8].

Професійний ризик бухгалтера – ризик маніпулювання бухгалтером різними методами обліку, що може змінювати величину фінансового результату діяльності підприємства і призводить до викривлення облікової інформації, що, в свою чергу, накладає відповідальність на бухгалтера перед суспільством [6].

Також, варто додати, що в даний час робота бухгалтера пов'язана з ризиком високої відповідальності. Зрозуміло, ризик відповідальності залежить від характеру прийнятих рішень, їх масштабності, протесприйняття ризику, вміння його переносити залежить від особистих якостей бухгалтера. Адже, бувають моменти коли бухгалтеру доводиться працювати у ситуації, в якій від нього вимагається міцна витримка, значна напруга розумових та моральних сил, вміння володіти власними емоціями. Тому бухгалтер повинен вміти раціонально розподілити власні сили та здібності, щоб зберегти результативність своєї праці протягом тривалого періоду.

На кожному етапі облікового процесу є можливість виникнення ризику викривлення облікової інформації. Відповідно, основними причинами виникнення ризиків у професійній діяльності облікового персоналу, обумовлених викривлення бухгалтерської інформації, є:

- 1) недоліки в системі підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників;
- 2) невідповідність стандартної організації та методології обліку на підприємстві галузевій специфіці його діяльності;
- 3) помилкове професійне судження при формуванні облікової політики, а також при інтерпретації нормативних актів;
- 4) звітність містить інформацію яка не придатна для формування думки користувачів про перспективи діяльності підприємства;
- 5) невідповідність вітчизняних методичних основ обліку міжнародним стандартам фінансової звітності.

Вітчизняне законодавство надає суб'єктам господарювання самостійність у виборі способів та методів обліку, визначенні структури та змісту передачі бухгалтерської інформації. Однак, відсутність єдиного підходу до тлумачення законодавчих норм веде до виникнення невизначеності і ризику в бухгалтерському обліку. А наслідки ризиків, в свою чергу, негативно впливають на достовірність оцінки показників фінансового стану, що у більшості випадків відбувається за рахунок зниження базових показників діяльності підприємства.

Узагальнюючи вище зазначене, відмічено що ризик професійній діяльності бухгалтера є багатоаспектним багатфакторним явищем, і у більшості випадків виникає під впливом як внутрішніх, так і зовнішніх факторів. При цьому, його зміст неправомірно ототожнювати лише з

можливостями негативних наслідків[3, 4,6, 8], адже вході реалізації обраної бухгалтером стратегії в умовах невизначеностіможливим є передбаченнянаставання і більш вдалогорезультату діяльності підприємства.

Професійний ризик бухгалтера – це ситуативна характеристика професійної діяльностібухгалтера, пов'язана з подоланням невизначеності в ситуації неминучого вибору, в процесі якого є можливість оцінити ймовірності досягнення бажаного результату,який пов'язаний із можливими наслідками (менш привабливими, але більш надійними або більш привабливими, але менш надійними).

Проведене дослідження дозволяє зробитивисновок, що в умовах зростання ролі бухгалтера зростає необхідність у дослідженні категорій, які безпосередньо пов'язані з його професійною діяльністю. Адже, в сучасних економічних умовах пріоритетним євибірпрофесійного облікового персоналу, який бере безпосередню участь в прийняттіуправлінських рішень.

Література:

1. Аномалії в цивільному праві України: Навч.-практ. посібник // Відп. ред. Р.А. Майданик. – К.: Юстініан, 2007. – 912 с.
2. БернстайнЛ.А.Противобгов: Укромление риска: Пер. с англ. – М., 2006. – С. 286-287
3. Вигівська І.М. Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / І.М. Вигівська; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2010. – 21 с.
4. ГнилицькаЛ.В. Вплив професійних ризиків бухгалтера на стан економічної безпеки підприємства /Л.В.Гнилицька// Формування ринкової економіки. – 2012. – № 27. – С. 455-464
5. Дятлов С.Г. Планированиеналоговоыхрисков при оценкестоимостистроительствав подряднойорганизации: диссертация кандидата экономических наук: 08.00.05, 08.00.10 / Дятлов С.Г. – С-Пб., 2008. – 149с.
6. Професійнаетика бухгалтера та аудитора[Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://lib.lntu.info/book/fof/oa/2013/13-01/page21.html>
7. Тищенко І.С. Визначенняекономічноїсутностіпоняття«ризик» за допомогою контент-аналізу /І.С.Тищенко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3008/1/>
8. ЦыпленковВ.В.Профессиональные риски бухгалтера / В.В. Цыпленков // Бухгалтерский учет: Профессиональный журнал для бухгалтера – 2009.– №9.– С. 38-41.

УДК 657

Тлущкевич Н.В.,
к.е.н., доцент
Ковальчук А.А.,
Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

У статті досліджено економічну суть поняття дебіторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній літературі. Запропоноване власне визначення дебіторської заборгованості.

Ключові слова: дебіторська заборгованість, поточна заборгованість, довгострокова заборгованість

The paper studies the economic substance of the concept of accounts receivable and in consideration of its domestic and foreign literature. The proposed his own definition of receivables.

Keywords: accounts receivable, current debt, long-term debt

В статье исследовано экономическая сущность понятия дебиторской задолженности в отечественные и зарубежной литературе. Предложено собственное определение дебиторской задолженности.

Ключевые слова: дебиторская задолженность, текущая задолженность, долгосрочная задолженность

Дебіторська заборгованість має великий вплив на визначення достовірності фінансової звітності, тому правильне її визначення має важливе значення.

Найбільш актуальним питанням, яке гостро постає перед суб'єктами господарювання в сучасний період і напряму пов'язано з розрахунково-платіжними операціями, є виникнення та погашення дебіторської заборгованості. Результати цього процесу безпосередньо впливають на фінансову стійкість, базу оподаткування підприємства, виконання плану доходів та витрат і, як наслідок, на досягнення стратегічних цілей його розвитку в умовах ринку та забезпечення конкурентоспроможності, прибутковості господарської діяльності. Тому, на сьогодні, найбільш важливими проблемами, рішення яких повинно сприяти покращенню фінансового стану підприємства є – правильна організація обліку дебіторської заборгованості, її аналіз, що

спрямований на виявлення впливу факторів, щодо зростання заборгованості та обчислення резерву сумнівних боргів, що залежить від правильного трактування самого поняття дебіторської заборгованості та її класифікації. Разом з тим, виникла об'єктивна необхідність формування економічного змісту як поточної, так і довгострокової дебіторською заборгованості.

Вивченням поняття дебіторської заборгованості займалися багато вчених, серед яких Бутинець Ф.Ф., Велш Глен А., Вознюк Г., Глушков Н.Є., Загородній А., Максимова В.Ф. Сліпушко О., Словженко Т. Шорт Деніел Г., та інші. Серед науковців, які приділяли особливу увагу дослідженню обліку дебіторської заборгованості, є В.Г. Андрійчук, П.І.Гайдучський, Л.З.Горянська, І.Б. Плотніченко, В.В. Сопко, Лищенко О. Г. Однак, на сьогодні відсутній єдиний погляд на трактування поняття дебіторської заборгованості.

Розглянути поняття дебіторської заборгованості з різних точок зору та подати власне визначення цьому поняттю.

Різні вчені і науковці постійно твердили своє визначення дебіторської заборгованості. У кожного із науковців було власне твердження цього поняття та класифікації заборгованості, однак, дещо в цих всіх працях було і спільне, дечим вони відрізнялися.

Так, Бутинець Ф.Ф. дебіторську заборгованість розглядає як заборгованість інших підприємств чи окремих осіб з платежів даному підприємству. Дебіторська заборгованість означає, що кошти даного підприємства тимчасово знаходяться у інших підприємств (організацій) чи осіб, але підлягають обов'язковому поверненню при закінченні певного строку [1, С.30].

Велш Глен А. та Шорт Деніел Г. під дебіторською заборгованістю визначають заборгованість, що включає в себе усі вимоги підприємства до інших юридичних чи фізичних осіб щодо грошей, товарів чи послуг. У більшості випадків можна визначити два головних види дебіторської заборгованості: торговельну та особливу (не операційну). Кожен з цих видів може складатися з короткострокової чи довгострокової дебіторської заборгованості [2, С.377].

На думку Глушкова Н.Є. дебіторська заборгованість – це сума що належить до повернення на розрахунковий рахунок підприємства від юридичних або фізичних осіб у результаті їх взаємовідносин

[3, С.354].

За твердження Максимової В.Ф. дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги – це заборгованість покупців за реалізовану їм продукцію, товари для перепродажу, послуги тощо, крім заборгованості, що забезпечена векселем [6, С.119].

Згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату, мається на увазі заборгованість організацій, фізичних осіб даної організації, наприклад, заборгованість покупців за придбану продукцію, підзвітних осіб за видані їм під звіт кошти [8].

Іншим ключовим поняттям, яке розкриває сутність дебіторської заборгованості є «дебітор» (від латинського *debitum* – борг, обов'язок). Згідно з П(С)БО 10, дебітори – це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів [8].

Ми погоджуємося з думкою таких авторів як Бутинець Ф.Ф. та Глушков Н.Є., що економічний зміст дебіторської заборгованості є як і сума що належить до повернення так і окремий спосіб оплати даному підприємству.

Разом з тим, теоретичне обґрунтування поняття дебіторської заборгованості впливає з її класифікації, тобто тих видів заборгованості, які виникають у суб'єктів господарювання. Аналіз наукової літератури свідчить про наявність великої кількості поглядів науковців відносно класифікації дебіторської заборгованості, окремі з них подано в табл. 1.

На основі визначень та класифікації дебіторської заборгованості, пропонуємо наступні її види (Рис. 1).

Таблиця 1

Класифікація дебіторської заборгованості в економічній літературі

№ з/п	Автор /джерело	Визначення
1	2	3
1.	Ф.Ф.Бутинець	Класифікує дебіторську заборгованість за строками її погашення: поточна заборгованість, заборгованість не сплачена в термін, і заборгованість за якою минув строк позовної давності [1]

Продовження табл. 1

2.	П(С)БО 10 „Дебіторська заборгованість”	Дебіторська заборгованість поділяється на поточну (очікувана, сумнівна, безнадійна, і іншу поточна), та довгострокову: за товари, роботи і послуги, довгострокові векселі одержані, і іншу заборгованість [8]
3.	Н.Матицина	Поділяє дебіторську заборгованість відповідно до вітчизняного й зарубіжного досвіду, яку він поділяв за вітчизняними: довгострокова, поточна, безнадійна, а за міжнародним: для оцінки фінансового результату, для прийняття управлінських рішень, для контролю і регулювання [7]
4.	Лігоненко Л.О., Новікова Н.М.	Класифікує дебіторську заборгованість залежно від строків позовної давності: 1. Непрострочена дебіторська заборгованість. 2. Прострочена дебіторська заборгованість, в складі якої виділяє: 1) борги, шанси на отримання яких, не дивлячись на їх прострочений термін, збереглись; 2) борги, отримати які нереально за певними причинами - це безнадійна заборгованість.[5]

Відповідно до рис. 1 пропонуємо наступні терміни визнання і погашення дебіторської заборгованості, та переведення її із одного класу в інший.

Для поточної:

- очікувана (контрольована): місячна (від 1 до 30 днів з моменту виникнення); квартальна (від 30 до 90 днів з моменту виникнення); піврічна (від 90 до 180 днів з моменту виникнення);

- сумнівна (частково контрольована) – від 180 до 1 року з моменту виникнення.

Для довгострокової:

- очікувана (частково контрольована) - від 1 до 2 років з моменту виникнення;

- безнадійна (не контрольована) - від 2 до 3 років з моменту виникнення;

- для прийняття управлінських рішень (не контрольована) -

більше 3 років, коли минув строк позивної давності на цю заборгованість.

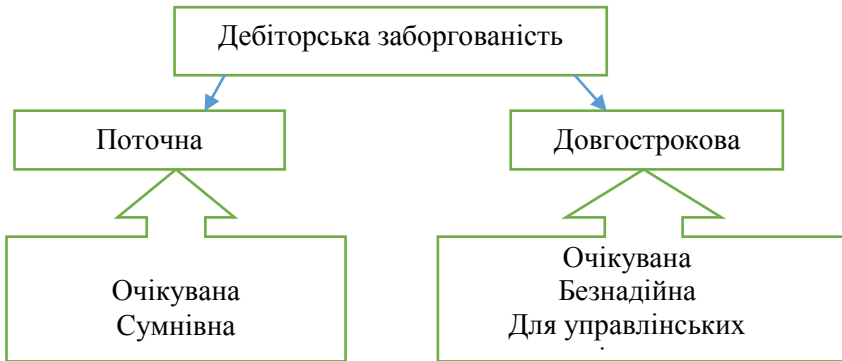


Рис. 1. Класифікація дебіторської заборгованості

Як і в Україні так і за її межами існують різні поняття для визначення суті та класифікації дебіторської заборгованості. Пропонуємо для більш розширеного застосування в обліку класифікації дебіторської заборгованості зменшити вплив державної влади, що дасть можливість підприємствам в подальшому класифікувати заборгованість згідно своїх потреб з врахуванням професійного судження бухгалтера, іміджу клієнта (дебітора) та бізнес середовища, в якому він реально перебуває.

Література:

1. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир:, 2003. – 444 с.
2. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку./ Пер. з англ. О. Мілін, О.Ткач – К.: Основи, 1999. – 943.
3. Глушков Н.Е. Бухгалтерський учет на современном предприятии. Эффективное пособие по бухгалтерскому учету / Н.Е. Глушков. – Новосибирск, фирма «ЭКОР», 2006. – 670с.
4. Лищенко О.Г. Управління дебіторською заборгованістю як фактором фінансової стійкості підприємства / О.Г. Лищенко, І.С. Серета // Держава та регіони. Серія: Економіка і підприємництво. - 2010. - №3. - С. 84-89.
5. Лігоненко Л.О. Управління дебіторською заборгованістю підприємства: Навч. посіб. / Л.О.Лігоненко, Н.М. Новикова.– К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 275 с.
6. Максимова В.Ф. Бухгалтерський облік / В.Ф. Максимова. - Одеса: ОНЕУ, 2012.

7. Матицина Н. Основні засади регулювання розрахункових відносин через управління дебіторською заборгованістю. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського облік у 10 «Дебіторська заборгованість» / затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р.

9. Рибалко О.М. Деякі аспекти ефективного управління дебіторською заборгованістю / О.М. Рибалко, М.Б. Сичова // Вісник Запорізького національного університету. – 2011. – № 1 (9). – С. 164-169.

10. Федорченко О.Є. Методи управління дебіторською заборгованістю на підприємстві / О.Є. Федорченко // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. – Ч. II. – К.: КНЕУ, 2008. – С. 605-613.

УДК 658.7

Транченко Л.В.,
д.е.н., професор,
Вернюк Н.О.,
к.е.н., доцент

Уманський національний університет садівництва,
м. Умань

ОСНОВА АГРАРНОГО СЕКТОРУ ЛОГІСТИЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ

У статті проаналізована логістична діяльність, розкрито особливості та стан логістики в Україні, запропоновано і обґрунтовано шляхи зниження логістичних затрат.

Ключові слова: логістика, логістична діяльність, транспортно-логістичні системи, агропромислова логістика.

The article analyzes the logistics activities are disclosed features and state of logistics in Ukraine, proposed and substantiated ways to reduce logistics costs.

Keywords: logistics, logistic activities, transport and logistic systems, agro-industrial and logistics.

В статье проанализирована логистическая деятельность, раскрыты особенности и состояние логистики в Украине, предложены и обоснованы пути снижения логистических затрат.

Ключевые слова: логистика, логистическая деятельность, транспортно-логистические системы, агропромышленная логистика.

В Україні аграрна логістика почала активно розбудовуватися нещодавно. Але бізнес вже повною мірою оцінив роль і високу ефективність логістики, відповідно, настав час розробки наукових основ, методів, моделей планування, контролю й управління процесами, що виникають у забезпеченні аграрних підприємств сировиною і матеріалами, організації виробничого процесу, доведенні аграрної продукції до споживача. Проведені економічні дослідження стосувались, головним чином, пошуку факторів підвищення ефективності логістичного управління на підприємствах. Разом з тим, окремі аспекти дослідження у сфері логістики потребують уточнення, розширення і поглиблення, що зумовлено галузевими особливостями виробництва окремих видів продукції, відмінностями в рівні розвитку галузей, недосконалим менеджментом в Україні.

Закордонні дослідники з питань логістики підкреслюють автономність, самостійний і системний характер цього наукового напрямку. Теоретичні аспекти класичної логістики викладені в роботах Д. Бауэрсокса, М. Линдерса, Д. Уотерса, К. Лайноса, М. Джиллінгема, Дж. Р. Стоку, Д. М. Ламберта, А. М. Гаджинського, Е. В. Крикавського, М. А. Окландера, В.І. Сергєєва, Н.І. Чухрай і ін. Всебічному розгляду логістичних і аграрних транспортно-логістичних систем в Україні й за рубежом присвячені публікації Майорова І.М. [2], Палант О.Ю. [3], Пожуєв О.В. [4], Петренко Н.О. [5], Т.В. Косаревой. Різноманітні дослідження в області аграрної й агропромислової логістики висвітлені в працях С. А. Белих, Н.К. Васильєвій, В. І. Перебийнос і ін.

Мета статті – розкрити особливості логістики та запропонувати шляхи зниження логістичних витрат в Україні.

Витрати українських аграріїв на логістичну й транспортну складову перевищують аналогічні витрати європейських і американських компаній. Це знижує конкурентоспроможність української сільськогосподарської продукції на світових ринках. Крім того, сьогодні в українському агропромисловому комплексі склалася ситуація, при якій ріст зернового експорту випереджає розвиток логістики. За прогнозами, до 2022 року експорт українських зернових на світові ринки складе 41 млн. тонн, що на 46% більше, ніж у 2013 році, а традиційним експортним ринком для України стане Азія [1]. Україна до 2017-2018 рр. стане найбільшим експортером кукурудзи, пшениці і ячменя. Ріст експорту зернових у компанії умовно

розділяють на дві фази:

– 2012–2016 рр. – українська сільськогосподарська продукція буде експортуватися на традиційні ринки (країни Середземного моря та Близького Сходу), а баланс буде споживатися азійськими країнами.

– 2017–2023 рр. – український аграрний експорт буде рости швидше, ніж попит з боку традиційних країн-споживачів, тому буде перенаправлятися в країни Азії.

У найближчі 3-5 років світові ринки почнуть виходити з рецесії, що забезпечить додатковий попит на українську аграрну продукцію. Однак образливою перешкодою на шляху цих планів може стати стан логістики в Україні: нестача портових і елеваторних потужностей; застарілий парк залізничних вагонів-зерновозів; нерозвиненість річкової логістики. Таким чином, доставка аграрної продукції з поля до внутрішнього елеватора порту з обліком усіх додаткових витрат (на державну сертифікацію, навантаження та інше) обходиться українським сільськогосподарським виробникам майже в 33 долара за тону. Виходить, що витрати на логістику при експорті з України у два рази вище, ніж з ЄС, і в 1,7 рази – ніж з США. Одна з причин – складність процесів документарного оформлення українського експорту, які вимагають істотних грошових і часових витрат (табл. 1).

Таблиця 1

Витрати на логістику*

Витрати	США	Європа	Україна
Вартість витрат транспортування й сертифікування до порту, дол/т	20	18	32
Вартість перевалки на FOB, дол/т	8-10	6,2	18
Усього витрат, дол/т	29	24,2	50

* Розраховано автором на основі даних [1]

Незважаючи на розвиток автомобільного транспорту, сьогодні основною логістичною ланкою по доставці сільськогосподарської продукції в порти залишається «Укрзалізниця». Вік основної маси залізничних вагонів становить близько 30 років [3]. Це означає, що

надалі державний парк буде тільки скорочуватися та до 2020 р. його частка знизиться до мінімуму, а основний склад буде забезпечуватися за рахунок приватних інвестицій трейдерів і логістичних компаній. У такому випадку необхідно зменшити строки окупності зерновозів для приватних інвесторів до 5-6 років (сьогодні це близько 10-11 років).

Усе більшу роль в аграрній логістиці починає відіграти автомобільний транспорт. Зокрема, у жовтні-грудні 2013 р. [1] фактичні автоперевезення в порти перевищили очікувані. Але в українських реаліях цей вид транспорту ефективний на відстані до 200 км, в інших випадках використовується залізничний. Оптимальним для внутрішньої аграрної логістики був би річковий транспорт, однак сьогодні його частка від загальної кількості перевезень « від поля в порти » є несуттєвою.

Якщо умовно розділити портову інфраструктуру на теоретичну й ефективну, результати за підсумками 2013 р. будуть наступними: потенціал перевалки українських портів – 47 млн тонн, з них ефективних потужностей – близько 28 млн. тонн. Очікується, що цей показник буде рости: до 2017 р. ефективна складова портів по перевалці складе близько 39 млн. тонн, а до 2022 р. вона виросте до 49 млн. тонн.

Основні інвестиційні проекти по розширенню портових потужностей реалізуються або плануються в портах Одеси й Миколаєва, а також у порту «Південний». Піковими місяцями для портової інфраструктури є жовтень-грудень: коли пшениця ще експортується, а кукурудза вже експортується. Як показав 2013 р., при правильній організації обсяги експорту через порти можуть перевищувати 5 млн. тонн на місяць (тоді як раніше показник 3 млн. тонн вважався винятковою подією). Однак питання у тому, як довго логістика в її нинішньому стані може витримувати такий темп.

Підсумовуючи вище сказане, знизити витрати на логістичну складову аграрного експорту допоможуть наступні заходи: прийняття закону, який скасовує сертифікацію Державної інспекції сільського господарства при відправленні вантажів з внутрішніх елеваторів у порти; спрощення або скасування внутрішньої сертифікації ветеринарної та фітосанітарної служби; дозвіл змішувати партії зерна з метою формування експортних партій у портових складах, що повинне прискорити оборотність портових потужностей; скасування

показників, що дублюються, різних інспекцій, що також приведе до здешевлення сертифікації; диверсифікованість тарифів для залізничних вагонів, що перебувають у приватній власності, що повинне сприяти залученню інвестицій у збільшення парку вагонів-зерновозів приватних компаній; розвиток річкового судноплавства по Дніпру: проведення днопоглиблення вище Дніпродзержинська, створення парку барж і судів «ріка-море»; будівництво нових терміналів за участю товаровиробників і трейдерів.

Література:

1. Державний комітет статистики України [Електронний ресурс]: офіційний web-сайт. — Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
2. Майорова І.М. Логістика в міжнародному бізнесі : монографія / І. М. Майорова; ДВНЗ «Приазов. держ. техн. ун-т». – Маріуполь, 2012. – 389 с.
3. Палант О.Ю. Логістика транспортного комплексу регіону (перспективи інвестування та інноваційного розвитку) : монографія / О. Ю. Палант. – Х. : Золоті сторінки, 2012. – 165 с.
4. Пожуєв О.В. Логістика, як фактор підвищення конкурентоспроможності підприємств України / О. В. Пожуєв // Вісн. Приазов. держ. техн. ун-ту. Сер. Екон. науки. – 2011. – Вип. 22. – С. 118–123.
5. Петренко Н.О. Логістизація системи управління матеріальними ресурсами в аграрних / Н.О. Петренко // Зб. наук. праць Розвиток агробізнесу в Україні: проблеми, пріоритети, перспективи. – Житомир, 2010. – С. 64–67.

УДК 331.5:330.3

Транченко Л.В.,
д.е.н., професор
Уманського національного університету садівництва,
м. Умань

СУЧАСНА МОДЕЛЬ РИНКУ ПРАЦІ В УКРАЇНІ

У статті проаналізована сучасна модель та розвиток ринку праці в Україні, з'ясовано особливості впливу економічних, соціальних показників на його формування та функціонування і обґрунтовано подальші напрями його розвитку.

***Ключові слова:** ринок праці, зайнятість, безробіття, попит і пропозиція робочої сили, робоча сила.*

The article analyzes the current model and the development of the labor market in Ukraine, has clarified the impact of economic and social indicators in its formation and functioning and reasonably future directions of its development.

Keywords: labor market, employment, unemployment, supply and demand of labor, labor.

В статті проаналізована сучасна модель та розвиток ринку праці в Україні, вивчені особливості впливу економічних, соціальних показників на його формування та функціонування та обґрунтовано подальші напрями його розвитку.

Ключевые слова: рынок труда, занятость, безработица, спрос и предложение рабочей силы, рабочая сила.

Економічне зростання створює передумови для збільшення зайнятості та доходів населення, підвищення продуктивності його праці. Однак об'єктивні нерівномірності виходу з кризи окремих галузей і підприємств, істотні відмінності у співвідношенні інтенсивних та екстенсивних чинників обумовлюють неминучі диспропорції національного ринку праці, різнонаправленість розвитку окремих його сегментів. У поєднанні з прорахунками політики ринку праці це спричинило низку актуальних проблем. Йдеться передусім про нестачу робочих місць та високу частку робочих місць з небезпечними умовами праці та низькими вимогами до якості робочої сили, що є результатом не лише низьких інвестицій, а насамперед нераціональної їхньої спрямованості, відсутності чіткої програми інвестиційної діяльності.

Дослідженням сучасного ринку праці в Україні присвячені праці українських вчених Юдіна В.А., Опаленко І.О., Владечак А.В., Строченко Н.І., Євсеєнко О., Вітвіцький В.В., Дейнеко Л.В., Чечель О.М., Любенко О. І. Проблеми ринку праці і безробіття представляють роботи таких закордонних економістів як Бар Р., Карсон Р.Б., Кейнс Дж.М., Ламперт Х., Маркс К., Ойкен В., Сміт Р.С., Хайек Ф., Хікс Дж.Р., Еренбергом Р.Дж.

Мета статті – проаналізувати сучасну модель та розвиток ринку праці в Україні, з'ясувати особливості впливу економічних, соціальних ситуацій на його формування та функціонування і обґрунтувати подальші напрями його розвитку.

Якість пропозиції робочої сили часто не відповідає сучасним вимогам щодо її професійно-освітньої підготовки, трудової та виконавчої дисципліни, мобільності та економічної активності в

цілому. Наслідком незбалансованості пропозиції робочої сили із попитом на неї є високий рівень безробіття, зокрема прихованого та часткового, та велика частка безробітних, які не мають роботи понад 1 рік. Водночас нераціональною є галузева структура зайнятості. Йдеться передусім про надмірну питому вагу зайнятих у сільському господарстві та самозайнятих. Безумовною проблемою ринку праці, наслідки якої виходять далеко за його межі, є низький середній рівень заробітків і відповідно низька питома вага витрат на робочу силу у собівартості виробництва та оплати праці найманих працівників у ВВП, надмірна міжгалузева і низька міжпосадова диференціація заробітної плати, передусім у бюджетній сфері.

Створення нових робочих місць через чітко спрямовані інвестиції має стати рушійною силою розвитку визначених галузей та регіонів. Пріоритети створення нових робочих місць обумовлюють основні напрями розвитку національного та регіональних економічних комплексів, спеціалізацію окремих регіональних структур і, через попит на робочу силу, розвиток ринку освітніх послуг. Реформування оплати праці має не лише забезпечити належний рівень життя, але й стимулювати населення до активної поведінки на ринку праці, до ефективної трудової діяльності.

Пропозиція робочої сили в Україні, незалежно від економічної ситуації, визначається демографічними чинниками, передусім чисельністю населення віком 20-65 років. Саме ці вікові рамки всупереч законодавству реально окреслюють економічно активний вік в Україні – до 20 років молодь переважно навчається і не виходить на ринок праці, а по досягненні пенсійного віку населення, як правило, не припиняє трудової діяльності. Водночас пропозиція робочої сили, особливо її якість, може стати або додатковим чинником прискорення, або бар'єром економічного зростання (табл. 1).

Сучасний рівень економічної активності населення України, попри значно нижчий, ніж у більшості країн світу пенсійний вік, є досить високим за міжнародними стандартами. Це пояснюється головним чином активністю жінок 20-49 років. Найвищі рівні економічної активності населення характерні для Дніпропетровської, Донецької областей та м. Києва, найнижчі – для Тернопільської, Чернівецької та Івано-Франківської областей.

Таблиця 1

Попит та пропозиція робочої сили у 2012 році*

(на кінець звітного періоду)

Місяць	Кількість незайнятих громадян, які перебували на обліку в державній службі зайнятості, тис. осіб	Потреба підприємств у працівниках на заміщення вільних робочих місць та вакантних посад, тис. осіб	Навантаження на 10 вільних робочих місць (вакантних посадах), осіб
Січень	610,3	68,5	89
Лютий	635,6	72,9	87
Березень	633,2	92,3	69
Квітень	597,3	89,5	67
Травень	565,9	95,0	60
Червень	516,0	90,5	57
Липень	484,3	89,0	54
Серпень	448,3	93,2	48

*Розраховано автором за даними Державного комітету статистики України [1]

Загальна чисельність економічно активного населення залишається практично незмінною від початку виходу з кризи і становить 22058,2 тис. осіб (9 місяців 2012 р.). Однак високий і постійно зростаючий ступінь старіння робочої сили (у середньому по Україні кожна п'ята економічно активна особа – старша 50 років, а кожна чотирнадцята – старша працездатного віку) створює певні перешкоди для нормалізації процесів відтворення робочої сили, для запровадження новітніх технологій і відповідної перекваліфікації працівників. Особливо гострою є проблема старіння робочої сили у сільській місцевості, передусім у Чернігівській, Кіровоградській, Полтавській областях. Це може стати непереборним бар'єром розвитку нових відносин в аграрному секторі цих регіонів.

Середньооблікова кількість штатних працівників підприємств, установ і організацій у липні 2011р. становила 10,6 млн. осіб. Порівняно з червнем кількість працівників по країні збільшилася на

0,1%, або на 7,9 тис. осіб. Найбільше зростання показника спостерігалось в сільському господарстві, мисливстві та пов'язаних з ними послугах – на 17,8 тис. осіб. У липні 2011р. кількість працівників, які перебували у відпустках без збереження заробітної плати (на період припинення виконання робіт), зменшилася порівняно з червнем на 5,6% і становила 27,5 тис. осіб. Кількість працюючих у режимі неповного робочого дня (тижня) з економічних причин у липні 2011р. порівняно з попереднім місяцем зменшилася на 12,1% і становила 313,1 тис. осіб, або 3,0% кількості штатних працівників. У Чернігівській області у такому режимі працювало 5,0% штатних працівників, у Львівській – 4,8%, у Івано-Франківській – 4,6%, у Запорізькій – 4,4%.

Зважаючи на обсяги виконаних робіт (послуг) і випуску продукції, рівень завантаження працівників у липні 2011р. відповідно до встановленої тривалості робочого часу в цілому по економіці становив 98,6% штатної кількості, це на 1,5 в.п. більше, ніж торік. Серед видів економічної діяльності найнижчим він був у діяльності пошти та зв'язку – 92,4%, рибальстві, рибництві – 94,5%, будівництві – 95,7%. Кількість незайнятих громадян, які перебували на обліку в державній службі зайнятості, на 1 вересня 2012р. становила 448,3 тис. осіб. За допомогою в працевлаштуванні до цієї установи у серпні 2012р. звернулося 86,4 тис. незайнятих громадян проти 92,7 тис. у липні (у серпні 2011р. – 97,0 тис.). Кількість зареєстрованих безробітних на 1 вересня 2012р. становила 432,4 тис. осіб, або майже чверть усіх безробітних працездатного віку, визначених за методологією МОП. Допомогу по безробіттю отримували 71,8% осіб, які мали статус безробітного. Кожний другий безробітний раніше займав місце робітника, кожний третій – посаду службовця, а решта безробітних не мали професійної підготовки (табл. 2).

Рівень зареєстрованого безробіття в цілому по країні за серпень 2012р. скоротився на 0,1 в.п. і на 1 вересня п.р. становив 1,6% населення працездатного віку. У сільській місцевості цей показник зменшився на 0,2 в.п. і становив 2,0% населення працездатного віку, у міських поселеннях – на 0,1 в.п. і 1,4% відповідно. Кількість вільних робочих місць (вакантних посад), заявлених підприємствами, установами й організаціями до служби зайнятості, у серпні порівняно з липнем 2012р. збільшилася на 4,1 тис. або на 4,7%, і на кінець місяця

становила 93,2 тис. (у серпні 2011р. – 87,4 тис). Із зазначеної кількості вільних робочих місць (вакантних посад) половина передбачалася для робітників, третина – для службовців, решта – для осіб, які не мають професії.

Таблиця 2

Основні тенденції щодо зареєстрованого безробіття*

Показник	Кількість зареєстрованих безробітних			
	на 1 вересня 2012р., тис. осіб	у % до		
		1 серпня 2012р.	1 січня 2012р.	1 вересня 2011р.
Безробітні – всього	432,4	92,1	79,4	109,1
з них				
жінки	251,6	93,3	85,0	109,3
молодь у віці до 35 років	179,3	92,1	77,5	111,4
особи, які потребують особливого соціального захисту	98,7	95,5	85,5	106,5
вивільнені економічних причин	31,9	96,3	92,8	86,6
особи, які проживають у сільській місцевості	166,0	91,1	70,3	115,5

Розраховано автором за даними Державного комітету статистики України [1]

Чисельність наявного населення в Україні на 1 серпня 2012р. становила 45670,0 тис. осіб. Упродовж січня-липня 2012р. чисельність населення зменшилася на 108,5 тис. осіб, що в розрахунку на 1000 наявного населення становило 4,1 особи. Зменшення чисельності населення країни відбулося за рахунок природного скорочення – 118,3 тис. осіб, водночас зафіксовано міграційний приріст населення – 9,8 тис. осіб. Порівняно з січнем-липнем 2011р. обсяг природного скорочення зменшився на 3,5 тис. осіб, або з 4,6 до 4,5 особи в розрахунку на 1000 наявного населення. Природне скорочення

спостерігалось у 23 регіонах країни, і тільки в м. Києві, Рівненській, Закарпатській та Волинській областях зареєстровано природний приріст населення (відповідно 1872, 1256, 1150 і 68 осіб).

Природний рух населення в січні-липні 2012р. характеризувався зниженням народжуваності та смертності. Залишається суттєвим перевищення кількості померлих над кількістю новонароджених: на 100 померлих припадало 70 народжених. Рівень смертності зменшився з 15,3 померлих на 1000 наявного населення в січні-липні 2011р. до 15,0 – у січні-липні 2012р. Найвищий рівень смертності зафіксовано в Чернігівській області (18,8%), найнижчий – у м. Києві (9,9%). Серед причин смерті населення України у січні-липні 2012р., як і в січні-липні 2011р., перше місце посідали хвороби системи кровообігу, друге – новоутворення, третє – зовнішні причини смерті. Майже половина прибулих в Україну зареєструвала своє місце проживання у 5 регіонах: м. Києві, Одеській та Донецькій областях, Автономній Республіці Крим і Дніпропетровській області. Серед прибулих в Україну впродовж січня-липня 2012р. іммігранти з країн СНД становили 77,4%, решта (22,6%) – з інших країн. Серед вибулих з України 43,5% виїхали до країн СНД і 56,5% – до інших країн.

Висновок. Розвиток соціальної сфери та ринку праці у сільській місцевості та аграрного сектору забезпечується шляхом:

- здійснення чіткого розмежування функцій і повноважень центральних та місцевих органів виконавчої влади у сфері розвитку сільських територій; удосконалення на законодавчому рівні міжбюджетних відносин центральних та місцевих органів виконавчої влади, зокрема тих, що пов'язані з вирішенням питань фінансування проектів комплексного розвитку сільських територій; забезпечення впровадження соціальних стандартів та нормативів у сільській місцевості;
- визначення перспектив розвитку сільської поселенської мережі на період до 2015 року на основі розробленої та затвердженої в установленому порядку містобудівної документації;
- визначення пріоритетів розвитку аграрного сектору з урахуванням зональних та регіональних особливостей;
- удосконалення механізму надання державної підтримки аграрному сектору та забезпечення розвитку сільських територій з урахуванням вимог СОТ;

- урегулювання земельних відносин та раціоналізації землекористування, формування ринку земель сільськогосподарського призначення;
- здійснення заходів щодо забезпечення розвитку інфраструктури аграрного ринку, диверсифікації каналів реалізації продукції, забезпечення якості та безпеки продовольства, регулювання попиту і пропонування, захисту ринку від імпортних товарів низької якості;
- збереження демографічного потенціалу і трудових ресурсів аграрного сектору, формування ефективної системи забезпечення галузі кадрами в результаті підготовки фахівців за цільовим направленням та залучення молодих фахівців для роботи на селі.

Література:

1. Державний комітет статистики України [Електронний ресурс] : офіційний web-сайт. — Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
2. Збарський В. Сільське господарство: стан і перспективи у світлі програми діяльності Кабінету Міністрів України «Український прорив: для людей, а не політиків» / В. Збарський, В. Горьовий // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2008. — № 4. — С. 2–8.

УДК 338.242.2:664

Транченко О.М.,

к.е.н., старший викладач

Уманського національного університету садівництва,

м. Умань

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ

Висвітлено теоретичні аспекти конкурентоспроможності економічних систем з урахуванням класичних і неокласичних економічних концепцій А. Сміта, Дж.С. Мілля і Д. Рікардо та інших авторів. Визначена позиція України на світовому ринку з урахуванням критеріїв, що забезпечують економічну безпеку і конкурентоспроможність країни, наведені загальні правила, за допомогою яких країна може домогтися підвищення своєї конкурентоспроможності.

Ключові слова: конкурентоспроможність, конкурентні відносини, конкурентне середовище, конкурентні переваги, економічна система.

Reflects the theoretical foundations of the competitiveness of economic systems with the classical and neoclassical economic concepts of Adam Smith, JS Mill and David Ricardo

and others. Determine the position of Ukraine in the global market based on criteria that ensure economic security and competitiveness of the country, are the general rules by which a country can make to improve their competitiveness.

Key words: *competitiveness, competitive relationship, competitive environment, competitive advantages, the economic system.*

Отражены теоретические основы конкурентоспособности экономических систем с учетом классических и неоклассических экономических концепций А. Смита, Дж.С. Милля и Д. Рикардо и других авторов. Определена позиция Украины на мировом рынке с учетом критериев, обеспечивающих экономическую безопасность и конкурентоспособность страны, приведены общие правила, с помощью которых страна может добиться повышения своей конкурентоспособности.

Ключевые слова: *конкурентоспособность, конкурентные отношения, конкурентная среда, конкурентные преимущества, экономическая система.*

Конкурентоспроможність – основа ефективного розвитку економіки. Саме вона є вираженням і основним елементом конкуренції, що в свою чергу дозволяє економіці рухатися вперед, відкидати все зайве та залишати найефективніше. Економічна конкуренція, а з нею і конкурентоспроможність, знаходить своє яскраве відображення в обох суб'єктах економічних відносин – виробниках і споживачах. Виходячи з цього досліджувати природу конкурентоспроможності та факторів, що її забезпечують, необхідно з двох точок зору. Вивченням і висвітленням різних аспектів конкурентоспроможності займалися такі вчені, як М. Портер, А. Сміт, К. Маркс, М. Єрмолов, В. Базилевич, Л. Дідківська, А. Ігнатюк тощо. Проте залишається ряд невизначених питань, а саме: на сьогодні відсутнє конкретне визначення поняття конкурентоспроможності, яке б в повній мірі її характеризувало; недостатньо висвітлені питання забезпечення конкурентоспроможності підприємства.

Проблемам оцінки й управління конкурентоспроможністю країни присвячені праці провідних вітчизняних вчених, серед яких: З. Адаманова, Л. Антонюк, С. Аптекарь, Я. Базилюк, Л. Балабанова, О. Білорус, С. Боринець, В. Вергун, Б. Губський, І. Должанський, Я. Жаліло, Д. Лук'яненко, Ю. Макогон, Ю. Мацейко, В. Новицький, В. Павлова, Ю. Пахомов, А. Пилипенко, А. Садеков, А. Стрілець, І. Фамінський, Л. Федулова, А. Філіпенко, О. Чернега, М. Шарко, О. Шнипко, О. Шубін та ін.

Істотний внесок у дослідження ролі інновацій в економічному розвитку та підвищенні конкурентоспроможності національної

економіки зробили наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених: І. Алексєєва, В. Амітана, Б. Буркинського, О. Виноградової, В. Гейця, А. Дагаєва, П. Друкера, Б. Йонсона, Дж. М. Кейнса, О. Кузьміна, А. Кучерової, К. Маркса, А. Маршала, Л. Омелянович, М. Портера, А. Поручника, К. Прахалада, Е. Райнерта, П. Рапкіна, А. Садєкова, Дж. Сакса, П. Самуельсона, Б. Скотта, М. Туган-Барановського, І. Фішера, Г. Хамеля, В. Хартмана, Х. Чесброу, М. Чумаченка, А. Шпітгофа, К. Штальмана, Й. Шумпетера.

На сьогоднішній день створено ґрунтовну теоретичну базу, яка дозволяє визначити сутність, принципи, механізми управління конкурентоспроможністю національної економіки. У той же час недостатньо обґрунтовані механізми впливу інноваційної системи держави на рівень її конкурентоспроможності, фрагментарним є дослідження особливостей розвитку транскордонних інноваційних систем.

Метою дослідження є аналіз дефініцій конкурентоспроможності економічних систем та визначення позиції України на світовому ринку з урахуванням критеріїв, що забезпечують економічну безпеку і конкурентоспроможність країни, окреслити можливі перспективи, за допомогою яких країна може досягти підвищення своєї конкурентоспроможності.

Розвиток суспільства в цілому і національної економіки можливе лише за вирішення проблеми забезпечення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу. При цьому доцільно погодитися з твердженням М. Портера, що «незалежно від того, яке визначення конкурентоспроможності прийнято, виникає ще набагато серйозніша проблема відсутності загальноприйнятої теорії для обґрунтування подібного визначення» [1]. Це вимагає уточнення цілого ряду дефініцій, що характеризують змагальний характер ринкової економіки.

У науковій літературі присутні такі поняття, як конкуренція, конкурентні відносини, конкурентне середовище, конкурентні переваги, конкурентоспроможність. Оскільки вихідним, як у сенсі словотворення, так і в концептуальному плані, є «конкуренція», представляється необхідним уточнення даного поняття. Конкуренція, за загальним визнанням, є ключовою ланкою у функціонуванні всього механізму ринку і ринкової економіки в цілому.

Провідна роль конкуренції для функціонування ринкової економіки була встановлена в рамках класичної економічної теорії в XVII ст. А. Смітом, його знаменитим принципом «невидимої руки» [2]. Роблячи перші кроки до розгляду конкуренції як ефективного механізму цінового регулювання, А. Сміт розглядав її як найважливіший механізм забезпечення ефективності, пропорційності і динаміки ринкової економіки. Відповідно до його концепції, підприємство створює конкурентоспроможний товар і експортує його, якщо витрати на його виробництво нижче, ніж в інших країнах. Практично він запропонував модель досконалої конкуренції, вперше доведши, що конкуренція, врівноважуюча норма прибутку, призводить до оптимального розподілу праці і капіталу, оптимізує економічну ефективність.

Подальший розвиток ідеї цінового регулювання ринку за допомогою конкуренції належать Д. Рікардо, який розробив теоретичну модель досконалої конкуренції. Для її опису автор сконцентрував увагу на те, як функціонує ринкова конкурентна система в довгостроковій перспективі, абстрагувавшись від «деталей», пов'язаних з державним регулюванням, монопольною владою, географічним становищем ринку, які в довгостроковій перспективі не мають вирішального значення [3].

Свій внесок у концептуальні засади формування ринкового господарства вніс Дж. С. Мілль, який зазначав: «Беручи до уваги те, що конкуренція є єдиним регулювальником цін, заробітної плати, ренти, вона сама по собі є законом, який встановлює правила цього регулювання» [4]. Такий підхід дозволив Дж. С. Міллю внести істотний внесок у теорію конкуренції: він сформулював рівняння міжнародного попиту, дав класифікацію цінової еластичності попиту, розробив поняття економії на масштабах альтернативних витрат. У продовження класиків економічної теорії цілий ряд дослідників аналізували досконалу конкуренцію. Застосування сформульованого К. Марксом в «Капіталі» закону додаткової вартості і середньої норми прибутку стало можливим на основі використання теорії досконалої конкуренції [5]. У класичній моделі, що отримала назву «хрест Маршалла», обґрунтований процес автоматичного встановлення рівноваги на ринку за допомогою досконалої (чистої) конкуренції і дії законів граничної корисності [6]. Іншою заслугою А. Маршалла є те, що він показав «умовності» моделі

досконалої конкуренції і створив основи нової моделі конкуренції – монополістичної.

Оцінюючи досягнення економічної науки з позицій ХХ ст., Й. Шумпетер зазначав, що модель досконалої конкуренції пояснювала тільки один вид конкуренції – ціновий, актуальність якого втрачається при створенні нових товарів, технологій тощо [7]. Модель досконалої конкуренції не відображала коріння конкуренції, динаміку конкурентної боротьби, не враховувала важливість тимчасового чинника. У силу цих недоліків наукова думка незаперечно повинна була звернутися до розгляду інших типів ринкових структур та інших форм взаємодії учасників ринкового обміну.

Перераховані вище методи конкуренції, на наш погляд, більш повно характеризують головні методи, застосовувані в теорії і на практиці. При тому, що всі конкурентні зусилля економічних агентів можна звести до цінових і нецінових, на сьогоднішній день потрібно уточнення всіх граней сучасної конкуренції. На кожному ринку діють загальні та специфічні, притаманні тільки йому чинники і, відповідно, методи конкурентної боротьби. Посилення конкуренції змушує суб'єктів застосовувати все розмаїття методів конкуренції в їх поєднанні і постійно генерувати нові, адекватні, що змінюються.

З вище сказаного ми вважаємо, що потрібно: стабільне і передбачуване законодавство; гнучка структура економіки; інвестиції в традиційну і технологічну інфраструктуру; стимулювання приватних заощаджень і внутрішніх інвестицій; підвищення агресивності експорту поряд із залученням прямих іноземних інвестицій; поліпшення якості, оперативності та прозорості управління та адміністрування; взаємозумовленість заробітної плати, продуктивності праці та податків; скорочення розриву між мінімальними і максимальними заробітками в країні і зміцнення середнього класу; значні інвестиції в освіту, особливо середнє, а також у безперервне підвищення кваліфікації кадрів; баланс переваг глобалізації економіки та національних особливостей і переваг. Для нашої країни проблема збереження конкурентних позицій на світовому ринку коштує особливо гостро, оскільки в сучасних умовах значною мірою втрачаються ті фактори, які могли б забезпечити зростання конкурентоспроможності в майбутньому. У зв'язку з цим ще більшого значення набуває та державна політика, метою якої є нарощування конкурентоспроможних галузей економіки.

Література:

1. Портер М. Конкуренция. — М.: Изд. дом «Вильямс», 2005. — 266 с.
2. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов // Антология экономической классики: сборник. — М.: Бизнес—Пресс, 2003. — Т.1.—С. 79–396.
3. Рикардо Д. Принципы политической экономии и налогообложения.— Мн.: БГУ, 2002. — С.120–122.
4. Милль Дж. С. Основы политической экономии. — М.: Прогресс, 1980. — Т.1, Т.2.
5. Маркс К., Энгельс Ф. Капитал: в 3-х т.// Собр. соч.—2-е изд.— М., 1951. — Т. 3. —С. 206.
6. Маршалл А. Принципы экономической науки: в 3-х т.— М.: Прогресс, 1993.
7. Шумпетер Й. Теория экономического развития. — М.: Прогресс, 1982.

УДК 657

Ураков Д.У.,
д.э.н., профессор,
Урабова Дж.Д.,
к.э.н., доцент,
Барфиев К.Х.,
к.э.н., доцент
Таджикский национальный университет,
г. Душанбэ

ОСНОВНЫЕ ПУТИ ПОВЫШЕНИЯ ПРИБЫЛИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЛЕГКОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ РЕСПУБЛИКИ ТАДЖИКИСТАН

В статье рассмотрены пути повышения прибыли в предприятиях легкой промышленности.

Особое место отводится экономико-математическому моделированию оптимального поведения предприятий легкой промышленности основанный на формированию и использованию прибыли, а также сделаны практические предложения по анализу прибыли в предприятиях легкой промышленности.

Ключевые слова: *повышение прибыли, предприятия легкой промышленности, механизм распределения и использования прибыли, экономико-математические моделирования, объем производства, валовой доход.*

In article discussed ways to increase profits in the enterprises of light industry.

Special emphasis on economic-mathematical modeling of the optimal behavior of light industry enterprises based on the formation and use of profits, and made practical suggestions for analysis arrived at the enterprises of light industry.

Keywords: *increase profits, enterprises of light industry, the mechanism of*

distribution and use of profits, economic-mathematical modeling, volume of production, gross income.

В статті розглянуті шляхи підвищення прибутку в підприємствах легкої промисловості.

Особливе місце відводиться економіко-математичному моделюванню оптимальної поведінки підприємств легкої промисловості заснований на формуванні та використанні прибутку, а також зроблені практичні пропозиції з аналізу прибутку в підприємствах легкої промисловості.

Ключові слова: підвищення прибутку, підприємства легкої промисловості, механізм розподілу і використання прибутку, економіко-математичні моделювання, обсяг виробництва, валовий дохід.

Формирование эффективного механизма распределения и использования прибыли является первоочередной задачей предприятий легкой промышленности в современных условиях. Поэтому в диссертации автор считает, что достижение данных целей должно обеспечиваться при следующем механизме распределения и использования прибыли предприятия (рис. 1).

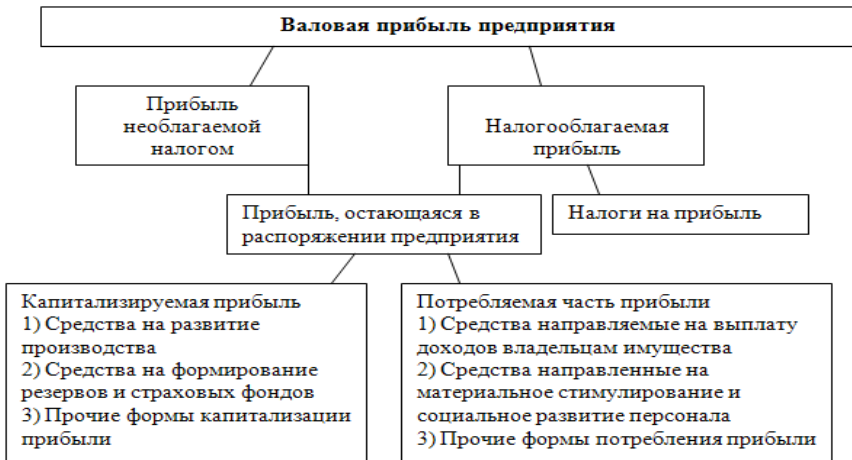


Рис. 1. Механизм распределения прибыли предприятий легкой промышленности

Вместе с тем особое место отводится экономико-математическому моделированию оптимального поведения предприятий легкой промышленности основанный на формированию

и использованию прибыли. Комплексный анализ научных работ показывает, что наиболее простая модель оптимального поведения предприятий легкой промышленности в условиях совершенной конкуренции имеет следующий вид: пусть предприятие производит один продукт в количестве y физических единиц. Если p – экзогенно заданная цена этого продукта и предприятие реализует свой выпуск полностью, то она получает валовый доход в размере:

$$R(y) = py$$

В процессе создания этого количества продукта предприятия несет производственные издержки в размере $C(y)$. При этом естественно считать, что $C'(y) > 0$, т.е. издержки возрастают с увеличением объема производства. Также обычно полагают, что $C''(y) > 0$. Это означает, что дополнительные издержки на производство каждой дополнительной единицы продукции возрастают по мере увеличения объема производства. Это предположение связано с тем, что при рационально организованном производстве, при малых объемах могут быть использованы лучшие машины и высококвалифицированные работники, которых уже не окажется в распоряжении предприятий легкой промышленности, когда объем производства вырастет.

Производственные издержки предприятий легкой промышленности состоят из следующих составных частей:

1) материальные затраты C_m , в число которых входят расходы на сырье, материалы, полуфабрикаты и т.п.

Разность между валовым доходом и материальными затратами называется добавленной стоимостью (условно чистой продукцией).

$$VA = Z = R - C_m$$

2) расходы на оплату труда CL ;

3) расходы, связанные с использованием, ремонтом машин и оборудования, амортизация, т.е. оплата «услуг капитала» CK ;

4) дополнительные расходы Cr , связанные с расширением производства, строительством новых зданий, подъездных путей, линий связи и т.д.

Совокупные производственные издержки:

$$C = C_m + Cl + Ck + Cr$$

Как уже было отмечено выше

$$C = C(y),$$

однако эта зависимость от объема выпуска (y) для разных видов издержек различна. А именно имеют место:

а) постоянные расходы C_0 , которые практически не зависят от y , в т.ч. оплата административного персонала, аренда и содержание зданий и помещений, амортизационные отчисления, проценты за кредит, услуги связи и т.п.:

б) пропорциональные объему выпуска (линейные) затраты C_l , сюда входят материальные затраты C_m , оплата труда производственного персонала (часть C_l), расходы по содержанию действующего оборудования и машин (часть C_k) и т.п.

$$Cl = ay,$$

где a – обобщенный показатель затрат указанных видов в расчете на одно изделие;

в) «сверхпропорциональные» (нелинейные) затраты C_2 , в составе которых выступают приобретение новых машин и технологий т.е. затраты типа Cr), оплата сверхурочного труда и т.п. Для математического описания этого вида затрат обычно используется степенная зависимость:

$$C_2 = byh \quad (h > 1).$$

Таким образом, для представления совокупных издержек можно использовать модель

$$C(y) = C_0 + C_1 + C_2 = C_0 + ay + byh. \quad (2.1.)$$

(Заметим, что условия $C'(y) > 0$, $C''(y) > 0$ для этой функции выполнены).

Рассмотрим возможные варианты поведения предприятия для двух случаев:

1) Предприятие легкой промышленности имеет достаточно большой резерв производственных мощностей и не стремится к расширению производства, поэтому можно полагать, что $C_2 = 0$ и совокупные издержки являются линейной функцией объема выпуска:

$$C(y) = C_0 + ay$$

Прибыль составит:

$$\Pi(y) = R - C = py - (C_o + ay).$$

Очевидно, что при малых объемах выпуска $0 \leq y \leq uw$ предприятие легкой промышленности несет убытки, т.к. $\Pi < 0$.

Здесь uw – точка безубыточности (порог рентабельности), определяемая соотношением $\Pi(uw) = 0$.

Если $y > uw$, то фирма получает прибыль и окончательное решение об объеме выпуска зависит от состояния рынка сбыта производимой продукции. В этом случае имеются две точки безубыточности $Ye^{(1)}$ и $Ye^{(2)}$, причем положительную прибыль предприятия получит, если объем выпуска Y , удовлетворяет условию $Ye^{(1)} < y < Ye^{(2)}$.

Окончательное решение предприятия также зависит от состояния рынка, но с точки зрения соблюдения экономических интересов, ей следует рекомендовать оптимизирующее значение выпуска продукции.

В общем случае, когда $C(y)$ является нелинейной возрастающей и выпуклой вниз функцией (т.к. $C'(y) > 0$ и $C''(y) > 0$ объема выпуска. По определению, прибылью считается величина $\Pi(y) = R(y) - C(y)$.

Точки безубыточности $Ye^{(1)}$ и $Ye^{(2)}$, определяются из условия равенства прибыли нулю, а максимальное ее значение достигается в точке Y , которая удовлетворяет уравнению:

$$\Pi'(Y) = 0 \text{ или } R'(Y) - C'(Y) = 0.$$

Таким образом, оптимальный объем производства характеризуется тем, что в этом состоянии маргинальный валовый доход ($R'(y)$) в точности равен маргинальным издержкам $C'(y)$.

Важно заметить, что, если $y < Y$, то $R'(y) > C'(y)$, и тогда следует увеличить выпуск продукции, поскольку ожидаемый дополнительный доход превысит ожидаемые дополнительные издержки. Если же $y > Y$ то $R'(y) < C'(y)$, и всякое увеличение объема уменьшит прибыль, поэтому естественно рекомендовать уменьшить объем производства и придти в состояние

$$Y = \left(\frac{p - a}{bh} \right)^{\frac{1}{h-1}} \quad (a)$$

Следует заметить, что при увеличении цены (p) оптимальный выпуск (a также прибыль) увеличиваются, т.е.

$$\frac{dy}{dp} > 0.$$

Это верно также и в общем случае, т.к.

$$\frac{dy}{dp} = \frac{1}{C''(y)} > 0.$$

Проведенный подход относится к обстановке совершенной конкуренции, когда предприятие легкой промышленности не может повлиять своими действиями на систему цен, и поэтому цена P на товар Y выступает в модели производителя как экзогенная величина.

В случае же несовершенной конкуренции предприятие легкой промышленности может оказывать непосредственное влияние на цену. В особенности это относится к монопольному производителю товара, который формирует цену из соображения разумной рентабельности.

Рассмотрим предприятие легкой промышленности с линейной функцией издержек, которая определяет цену таким образом, чтобы прибыль составляла определенный процент (долю $0 < y < 1$) от валового дохода, т.е.:

$$n = py - (C_0 + ay) = уру$$

Отсюда имеем:

$$p = \frac{C_0 + ay}{(1 - y)y} = \frac{a}{1 - y} + \frac{C_0}{y}.$$

Валовый доход:

$$R = \frac{a}{1 - y} y + C_0.$$

и производство оказывается безубыточным, начиная с самых малых объемов производства ($y_w \approx 0$). Видно, что цена зависит от объема, т.е. $p = p(y)$ и при увеличении объема производства (y) цена товара уменьшается, т.е. $p'(y) < 0$. Это положение имеет

место для монополиста и в общем случае.

Требование максимизации прибыли для монополиста имеет вид:

$$n = p(y)y - C(y) \rightarrow \max$$

Предполагая по-прежнему, что $C'(y) > 0$, $C''(y) < 0$, имеем уравнение для нахождения оптимального выпуска (y)

$$p(y) + yp'(y) - C'(y) = 0$$

Полезно заметить, что оптимальный выпуск монополиста (y), как правило, не превосходит оптимального выпуска конкурентного производителя y в формуле (а).

Более реалистичная модель предприятием легкой промышленности используется для того, чтобы учесть ресурсные ограничения, которые играют очень большую роль в их хозяйственной деятельности. В модели выделяется один наиболее дефицитный ресурс (рабочая сила, основные фонды, энергия и т.п.) и предполагается, что предприятие может его использовать не более, чем в количестве Q . Предприятие легкой промышленности может производить n различных продуктов. Пусть $y_1 \dots y_j \dots y_n$ искомые объемы производства этих продуктов; $p_1 \dots p_j \dots p_n$ – их цены. Пусть также g – цена единицы дефицитного ресурса. Тогда валовый доход предприятие легкой промышленности равен

$$R(y_1, \dots, y_n) = \sum_{j=1}^n p_j y_j$$

а прибыль составит

$$I(y_1, \dots, y_n) = R(y_1, \dots, y_n) - qQ.$$

Важно заметить, что при фиксированных q и Q , задача максимизации прибыли преобразуется в задачу максимизации валового дохода.

Предположим далее, что функция издержек ресурса для каждого продукта $C_j(y_j)$, обладает теми же свойствами, которые были высказаны выше для функции $C(y)$. Таким образом, $C'_j(y_j) > 0$ и $C''_j(y_j) < 0$.

В окончательном виде модель оптимального поведения

предприятие й легкой промышленности с одним ограниченным ресурсом следующая:

$$\begin{aligned} \sum_{j=1}^n p_j y_j &\rightarrow \max \\ \sum_{j=1}^n C_j y_j &\leq Q \\ Y_j &\geq 0 (j = 1, \dots, n) \end{aligned}$$

Важно отметить, что в достаточно общем случае решением этой оптимизационной задачи находится путем исследования системы уравнений:

$$\begin{cases} p_j = \lambda C'_j(y_j) (j = 1, \dots, n) \\ \sum_{j=1}^n C_j(y_j) = Q \end{cases} \quad б$$

где λ – множитель Лагранжа.

Заметим, что соотношение $p_j = \lambda C'_j(y_j)$ является по существу аналогом отмеченного выше совпадения в оптимальной точке маргинального дохода и маргинальных издержек. В случае квадратичных функций издержек $C_j(y_j) = a_j y_j^2$ из системы (б) имеем:

$$\begin{aligned} Y_j &= \frac{p_j}{2a_j \lambda} \quad (j = 1, \dots, n) \\ \bar{\lambda} &= \frac{1}{2} \sqrt{\frac{1}{Q} - \sum_{j=1}^n \frac{p_j^2}{a_j}} \quad в) \end{aligned}$$

Оптимальный выбор предприятие легкой промышленности зависит от всей совокупности цен на продукты p_1, \dots, p_n ; причем этот выбор является однородной функцией системы цен, т.е. при одновременном изменении цен в одинаковое количество, раз оптимальные выпуски y_j не изменяются. Нетрудно видеть также, что из (в) следует, что при увеличении цены на продукт j (при неизменных ценах на другие продукты) его выпуск следует увеличить

с целью получения максимальной прибыли, т.е.:

$$\frac{\partial y_j}{\partial p_j} > 0.$$

а производство остальных товаров уменьшится, т.е.

$$\frac{\partial y_j}{\partial p_j} < 0.$$

Эти соотношения в совокупности показывают, что в данной модели все продукты являются конкурирующими. Из формулы (в) вытекает также очевидное соотношение:

$$\frac{\partial y_j}{\partial Q} > 0 \quad (j = 1, \dots, n),$$

т.е. при увеличении объема ресурса (капиталовложений, рабочей силы и т.п.) оптимальные выпуски увеличиваются.

Мы считаем, что предприятие легкой промышленности должна изменить объемы производства с учетом получение максимальной прибыли. Допускаем, что при повышении цен на рынке предприятие может получить значительное увеличение прибыли без изменения программы выпуска продукции.

Обоснованное распределения прибыли предприятия является важной частью ее стратегии развития, формирование его финансового состояния, обеспечения выполнения задач и обязательств. Однако в зависимости от того, как и по каким направлениям распределяется и используется полученная прибыль, на самом деле формируются конечные результаты деятельности предприятия и при неэффективном распределении прибыль может потерять свое значение как прироста к вложенному капиталу и никак не отразиться на увеличении активов предприятия.

Литература:

1. Программа развития легкой промышленности в Республике Таджикистан на 2006-2015 гг. – Душанбе, 2007. - 69 с.
2. Промышленность Республики Таджикистан. Статистический сборник. – Душанбе, 2011. - С. 256.
3. Пронский Л.М. Три источника прибыли. – М.: Экономика, 1995. – 125 с.
4. Прыкина Л.В. Экономический анализ предприятия. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 282 с.

5. Раицкая К.А. Экономика предприятия: учебник для вузов. – М.: «Маркетинг», 2008. – 513 с.
6. Тренин Н.Н. Управление финансами: Учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 1999. – 496 с.
7. Управление рисками на предприятии. С. М. Васин, В. С. Шутин. - М.: КНОРУС, 2010. – 304 с.
8. Ураков Д.У., Шарипов Х.Ш. Финансово-кредитные рычаги оздоровления экономики Таджикистана в переходном периоде. – Душанбе.: Ирфон, 2003, 193 с.

УДК 657

Чудовець В.В.,

к.е.н., доцент

Кравчик В.М.,

Луцький національний технічний університет
м. Луцьк

СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ

У статті досліджені основні аспекти суті і класифікації доходів. Уточнено класифікацію доходів з метою забезпечення можливостей раціонального формування та повного використання інформації для потреб ефективного управління.

Ключові слова: дохід, класифікація доходів, види діяльності.

The article examines the main aspects of the nature and classification of revenues. Classification of profits is specified with the aim of providing of possibilities of the rational form and complete use of information for the necessities of effective management

Keywords: income, classification of revenues, types of activity.

В статье рассмотрены основные аспекты сущности и классификации доходов. Спецификация классификации доходов, с тем чтобы обеспечить возможности для устойчивого развития и полное использование информации для целей эффективного управления.

Ключевые слова: доход, классификация доходов, виды деятельности.

Розвиток ринкової економіки потребує від будь-яких підприємств економічно обґрунтованого підходу до планування своєї діяльності, до визначення стратегії збільшення доходів, аналізу і оцінки отриманих результатів.

Однією з найголовніших складових стратегії фінансової політики є політика максимізації дохідності. Формування доходу від будь-якої діяльності у розмірах, необхідних для покриття поточних

витрат, сплати податків і отримання прибутку є необхідною умовою функціонування підприємств.

Важливе значення для здійснення фінансового менеджменту має науково обґрунтована класифікація доходів, яка має відповідати вимогам зручності використання. Раціонально розроблена класифікація дасть змогу вирішити поставлені завдання різних підприємств в ринкових умовах.

Саме показник дохідності є вихідною точкою у визначенні кінцевого фінансового результату, а тому дослідження питань їх обліку є завжди актуальним.

Досліджуючи сутність та класифікацію доходів, можна зробити висновки про відсутність єдності поглядів провідних вітчизняних та зарубіжних економістів щодо цього питання. Пропозиції щодо теоретичного та практичного вирішення висвітлені у наукових працях М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, І.А. Бланка, С.Ф. Голова, В.А. Дерія, З.В. Задорожного, Л.В. Нападовської, Я.Д. Крупки, В.О. Ластовецького, Б.М. Литвина, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Н.П. Тарнавської та ін. Слід зазначити, що категорія доходу є однією з найскладніших в економічній науці. Вона є предметом широких дискусій, що обумовлює необхідність її поглиблення і уточнення.

Основна мета дослідження полягає у вивченні сутності та видів доходів будь-яких підприємств відповідно до сучасних вимог системи управління.

В сучасних умовах господарювання визначальним фактором для будь-яких підприємств є розмір дохідності.

Категорія «дохід» широко використовується як у вітчизняній, так і зарубіжній економічній і нормативно-правовій літературі.

В.А. Дерій вважає, що дохід – це економічна категорія, що означає одержання підприємством певних активів (грошей, матеріальних ресурсів) чи зменшення сум зобов'язань, які спонукають до збільшення сум власного капіталу (за мінусом збільшення сум капіталу з внесків власників або учасників).

В.К. Скляренко дає визначення поняттю дохід – виручка від реалізації товарів, робіт, послуг як власного виробництва, так і раніше придбаних [1].

Н.М. Ткаченко визначає, що дохід підприємства утворюється з виручки за реалізовану продукцію, товари, роботи, послуги після

вирахування матеріальних витрат [2, с.8].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку визначають дохід як валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, яке виникає в ході звичайної діяльності, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу.

На нашу думку, найбільш точна суть доходів розкрита у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», згідно з яким дохід - 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), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [3].

Для чіткої організації обліку доходів діяльності необхідно здійснити їх класифікацію так, як бухгалтерський облік, за своєю сутністю, повинен надавати повну, правдиву та неупереджену інформацію про доходи підприємства.

Відповідно до вимог П(С)БО 15 «Дохід», доходи підприємства класифікуються за різними ознаками.

За джерелом надходження розрізняють доходи:

- а) від реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу;
- б) від надання послуг;
- в) від використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання процентів, дивідендів, роялті.

Залежно від виду діяльності розрізняють доходи:

- а) від операційної діяльності, яка поділяється на:
 - основну діяльність;
 - іншу операційну діяльність;
- б) від фінансової діяльності;
- в) від інвестиційної діяльності.

Згідно ст.135 Податкового кодексу України усі доходи підприємства класифікують за двома великими групами:

- а) доходи, пов'язані з реалізацією товарів (робіт, послуг) як власного виробництва, так і раніше придбаних. ПКУ називає такі доходи - операційними;

б) позареалізаційні доходи [4].

Також у фінансовому обліку доходи класифікуються за періодом виникнення:

а) доходи звітного періоду - це доходи, отримані протягом того звітного періоду, в якому відбулася господарська операція;

б) доходи майбутніх періодів - це доходи, отримані у звітному періоді, але підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах. Наприклад, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду необоротні активи.

І.А. Бланк рекомендує класифікувати операційні доходи підприємства за такими ознаками: склад елементів, які формують дохід; характер оподаткування доходів; види операційного доходу; період формування; ідентифікація в процесі бухгалтерського обліку; рівень достатності для формування операційного прибутку.

З.В. Задорожний пропонує класифікувати доходи підприємств за такими ознаками: вид обліку; вид діяльності; можливість контролювати; вплив на прийняття управлінських рішень; процес реалізації; вид виробництва; період формування доходу; плановість доходу; вид виробництва; ступінь оподаткування доходу; вид доходу.

Складність організаційної структури та велика кількість господарських операцій, які здійснюються на сучасних підприємствах, вимагають пошук гнучких систем управління. Тому виникає необхідність групування доходів за місцями виникнення та сферами відповідальності.

Доходи – важлива складова діяльності підприємств, оскільки вони сприяють стимулюванню їх розвитку. Тому, будь-яке підприємство повинно приділяти увагу належній організації та методики обліку від будь-якого виду діяльності та звернути особливу увагу на класифікацію доходів.

Класифікація доходів повинна відображати доходи у абсолютній достовірності, оскільки лише тоді облікова інформація і складена на її основі звітність будуть надійною базою для аналізу, управління та планування.

Література:

1. Скляренко В.К., Прудников В.М. Экономика предприятия: Учебник. – М.: ИНФА, 2006. – 528 с. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.biznesbooks.com/2010-01-07-17-48-08/1542-v-k-skljarenko-v-m-prudnikov-jekonomika-predprijatija>.

2. Дежухарова Х.Т. Теоретична та облікова сутність терміну "Дохід" / Х. Т. Дежухарова // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : тези доповідей учасників ІХ Міжнародної наукової конференції. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – С. 33 – 35.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99р. №290.[Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010р. №2755-VI. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

УДК 657

Чудовець В.В.,
к.е.н., доцент,
Рубінська Ю.І.,
Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті досліджено стан обліку праці та її оплати у сільськогосподарських підприємствах та наведені пропозиції щодо його удосконалення шляхом гармонізації інтересів держави, підприємства та працівників.

Ключові слова: заробітна плата, міра, облік, праця, сільськогосподарські підприємства.

The article examines the accounting work and its remuneration in agricultural enterprises and provided suggestions for its improvement by harmonizing the interests of the state, enterprises and workers.

Keywords: wage measure, accounting, labor, agricultural enterprises.

В статье исследовано состояние учета труда и его оплаты в сельскохозяйственных предприятиях и приведены предложения по его совершенствованию путем гармонизации интересов государства, предприятия и трудящихся.

Ключевые слова: заработная плата, мера, учет, труд, сельскохозяйственные предприятия.

Розвиток ринку сприяв трансформації всіх економічних відносин в українському суспільстві, включаючи відносини у сфері оплати праці.

Стан обліку оплати праці працівників потребує впровадження заходів щодо удосконалення. На всіх етапах розвитку економіки і суспільства матеріальна винагорода за працю була і залишається надалі найважливішим трудовим стимулом. Отже, існує необхідність у ретельному виборі напрямків удосконалення оплати праці з метою створення ефективної системи розрахунків.

Теоретичним і практичним питанням розгляду проблем обліку з розрахунків оплати праці та вдосконалення їх шляхів присвячено праці багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених. Значний внесок у дослідження цих проблем зробили: Сопко В.В., Хомин П.Я., Гарасим П.М., Бутинець Т.А., Жук Н.Л., Семенов Г.А., Андрущенко Л.О., Голов С.Ф., Білуха М.Т., Дорош Н.І., Усач Б.Ф., Петрик О.А. та ін.

Дослідження вказаних авторів охоплюють значний спектр питань оплати праці, обґрунтовують різні варіанти їх розв'язання, мають значний ступінь методологічної вичерпності. Проте, надзвичайно стрімкий розвиток економіки вимагає нових заходів щодо поліпшення систем оплати праці, удосконалення оцінки, обліку аграрної праці та її оплати, нарахування оплати праці.

Метою статті є дослідження стану обліку праці та її оплати у сільськогосподарських підприємствах та розробка пропозицій щодо його удосконалення.

Згідно із Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», 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 [3]. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

З переходом на ринкові умови господарювання змінюється концепція встановлення розміру та вибору форм і системи оплати праці працівників сільськогосподарських підприємств будь-яких форм власності і господарювання. Зміна концепції полягає в тому, що за ринкових умов господарювання максимальний розмір оплати праці не обмежується і він залежить від фінансових можливостей підприємства, а обмежується лише нижній її рівень, який законодавчо регулюється державою [4].

Організація оплати праці справляє великий вплив на ефективність діяльності підприємства. До основних факторів, що впливають на ефективність праці, можна віднести мотиваційні механізми. Важливу роль мотивації відіграє соціальний пакет. Що стосується ефективності праці, то це співвідношення між результативністю праці та величиною витрат, що виражається в досягненні максимального ефекту за мінімальних витрат. Отже, збалансування цих чинників і є результатом ефективної організації оплати праці [5].

Значну увагу необхідно приділяти організації обліково-аналітичної роботи розрахунків за виплатами працівникам, оскільки вона є найбільш відповідальною і трудомісткою. На нашу думку, необхідним є вдосконалення діючої моделі аналітичного обліку, оскільки дані аналітичного обліку відіграють важливу роль, характеризуючи розміщення та склад персоналу за місцями його використання, відпрацьований і невідпрацьований час, обсяг продукції, виконання норм продажів, фонд заробітної плати і його структуру.

Аналітичний облік незамінний при визначенні розміру оплати праці та відрахувань з неї за кожною особою окремо та при віднесенні витрат на рахунки, субрахунки.

Облік праці та заробітної плати має бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці, повному використанню робочого часу, а також правильному обчисленню чисельності працівників для обліку заробітної плати з метою оподаткування. Для цього на підприємстві мають бути чітко розподілені функції обліку між відділами [5].

На нашу думку, удосконалення організації заробітної плати на підприємствах має будуватися на оптимізації тарифного регулювання заробітної плати, до неї належать:

- розроблення внутрішньовиробничих тарифних умов оплати праці як чинників підвищення мотивувальної та стимулюючої ролі тарифних систем;
- удосконалення тарифної системи шляхом встановлення співвідношень тарифних ставок залежно від рівня кваліфікації робітників;
- удосконалення нормування як засобу регулювання міри праці

та її оплати;

Також необхідно звертати особливу увагу на мотиваційні заходи в організації та стимулюванні праці на підприємстві, серед яких значного розповсюдження набрали преміювання, доплати та надбавки.

Істотною особливістю бухгалтерського обліку є те, що кожна господарська операція реєструється у відповідному документі [2].

Документальне оформлення господарських операцій, у тому числі з праці та її оплати, може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм і відповідати основним вимогам до їх складання:

- своєчасність складання;
- достовірність показників;
- заповнення всіх реквізитів;
- правильність оформлення.

На практиці у сільськогосподарських підприємствах часто використовуються застарілі форми первинних документів та облікових реєстрів, а також заповнюються не всі передбачені в них реквізити, що знижує достовірність та якість облікової інформації.

Для обліку праці та її оплати у сільськогосподарських підприємствах застосовують ряд первинних документів.

У тваринництві (на фермі) для обліку праці та їх оплати використовують «Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва». По кожному працівнику ферми вказують відпрацьований час, обсяг одержаної продукції, розцінку і суму нарахованої заробітної плати та кількість відпрацьованих на фермі коней-днів.

Для заповнення форми використовують дані таких документів як «Акт на оприбуткування приплоду тварин», «Розрахунок визначення приросту живої маси тварин», «Акт на переведення тварин із групи в групу», «Журнал обліку надою молока», «Акт настригу вовни», «Щоденник надходження і відправки вовни на заготівельний пункт», «Табель обліку робочого часу» та інші.

Основним первинним документом для обліку польових, стаціонарних та інших робіт, що виконуються тракторами, комбайнами й самохідними машинами (крім транспортних робіт

тракторів) є «Обліковий лист тракториста-машиніста». Його складають на кожного тракториста-машиніста на 5, 10, 15 днів, а в період збирання врожаю – щоденно.

Облік відпрацьованого часу відображають у «Табелі обліку робочого часу». Табельний облік у відділках, на фермах, у бригадах, ремонтних майстернях та інших виробничих підрозділах ведуть спеціально призначені працівники (обліковці, бухгалтери) або керівники підрозділів (бригадири, завідуючі фермами, ремонтними майстернями тощо). Зведеним документом, який відображає розрахунки з робітниками і службовцями у сільськогосподарських підприємствах, є розрахунково-платіжна відомість. Вона складається щомісяця у розрізі працівників.

Наведена вище інформація свідчать про досить чітку систему документального забезпечення обліку результатів праці та її оплати у сільськогосподарських підприємствах. Проте на практиці часто має місце приховування (не відображення в обліку) реального розміру належної заробітної плати, що перш за все пов'язано із тим, що заробітна плата є базою оподаткування із високими ставками податків.

На даний час форми первинної документації з праці та її оплати не дають можливості об'єктивно оцінювати склад трудових ресурсів підприємства, ефективність їх використання, склад витрат на оплату праці, міру негативних наслідків соціального та економічного характеру. Тому при обчисленні показників у бухгалтерському обліку необхідно ширше використовувати поняття міри.

Міра, як зауважує Г.Г. Кірейцев, втілює у собі принципи науковості, положення права, складові здорової, визнаної людством моралі та свобод. Як основа побудови та використання облікових вимірників, вона забезпечує пізнання кількісних параметрів економіки в тісному поєднанні із якісними її сторонами. Міра є основою сутнісного в інтелектуальному капіталі, до котрого ми відносимо обліково-аналітичні економічні знання [1].

На нашу думку, одним із напрямів удосконалення системи ведення бухгалтерського обліку є зменшення кількості документації завдяки впровадженню багатоденних і накопичувальних документів, використання типових міжвідомчих форм, пристосованих до використання обчислювальної техніки.

Подальше реформування заробітної плати має здійснюватися

шляхом підвищення ціни робочої сили, встановлення єдиних регуляторів і рівноцінних умов відтворення робочої сили незалежно від форм власності; збільшення тарифної частини у заробітній платі; підвищення частки мінімальної заробітної плати у середній заробітній платі, удосконалення механізму державно-договірного регулювання заробітної плати.

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

До важливих проблем обліку праці та її оплати у сільськогосподарських підприємствах можна віднести використання застарілих форм первинних документів та недостатній рівень інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень щодо умов праці та її оплати.

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

Література:

1. Кірейцев // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2014. – Вип. 169, Ч. 2. – Серія «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес». – С. 9–17.
2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс] / режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95&p=1316674681144030>.
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. Секіріна Н.В. Удосконалення організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємствах / Н.В.Секіріна, І.О. Лобанова // Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. – 2013. - №2. – С. 34.
5. Кім Г.С. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. / Г.С. Кім, В.В. Сопко, Ю.Г. Кім; 2-ге вид., перероб. та доп. - К. : Центр навчальної літератури, 2012. - 480 с.

УДК 657

Чудовець В.В.,
к.е.н., доцент
Слодзік Д.В.,
Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк

ОЦІНКА НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА

У статті проведено аналіз оцінки незавершеного виробництва; визначено вплив різних балансових теорій, принципів бухгалтерського обліку та якісних характеристик фінансової звітності на підходи до оцінки незавершеного виробництва з метою вибору оптимальних варіантів його оцінки; обґрунтовано доцільність застосування оцінки незавершеного виробництва за нормативною собівартістю.

Ключові слова: оцінка незавершеного виробництва, принципи бухгалтерського обліку, фінансова звітність, собівартість.

The article analyzes ways to assess work-in-progress; it is determined the effect of various balance theories, accounting principles and qualitative characteristics of financial reporting on approaches to the assessment of work-in-progress in order to choose the best options for its evaluation; the expediency of application of the assessment work-in-progress on regulatory costs has been proved.

Keywords: assessment of work-in-progress, principles of accounting, financial Statements, costs.

В статье проведен анализ способов оценки незавершенного производства; определено влияние различных балансовых теорий, принципов бухгалтерского учета и качественных характеристик финансовой отчетности на подходы к оценке незавершенного производства с целью выбора оптимальных вариантов его оценки; обоснована целесообразность применения оценки незавершенного производства по нормативной себестоимости.

Ключевые слова: оценка незавершенного производства, принципы бухгалтерского учета, финансовый отчет, себестоимость.

Ефективний розвиток та зростання прибутковості підприємств України неможливе без удосконалення системи управління витратами виробництва і собівартістю продукції. Головним завданням підприємства є виробництво та реалізація продукції, а кінцевою метою - отримання прибутку, головну частину обліку складає облік процесу виробництва, калькулювання собівартості виробленої продукції та її реалізація. У зв'язку з цим першочергового значення для правильної

організації обліку на підприємстві набувають технологічні та організаційні особливості виробництва та реалізації продукції.

Вагомий внесок у розробку теоретичних положень і методологічних підходів до проблем оцінки незавершеного виробництва зробили вітчизняні та зарубіжні дослідники: Д. Бікулова, Н. Діброва, Т. Демченко, В. Корнілова, Є. Котляров, М. Лінник, Н. Вороная, В. Міщенко, Ю. Миронова, Л. Мудра, А. Свіріденко, І. Смірнова, Н. Ткаченко.

Достовірне визначення вартості незавершеного виробництва та собівартості готової продукції сприяє більш точному розмежуванню затрат за періодами та зростанню надійності фінансової звітності, а саме бухгалтерського балансу – в частині оцінки запасів та затрат на звітну дату, звіту про фінансові результати – в частині визначення фінансового результату від реалізації продукції за звітний період. Ми погоджуємося з позицією Л.П. Гордієнка, що від правильної організації обліку й оцінки незавершеного виробництва залежить достовірність підрахування виробничих витрат, калькуляція собівартості та рівень матеріальних витрат при підрахуванні продукції [1].

Саме тому одним з найбільш важливих питань є визначення методів оцінки незавершеного виробництва.

Фактори впливу на вибір методу оцінки незавершеного виробництва:

- характер технологічного процесу і його організація;
- технічні можливості обліку;
- обсяги незавершеного виробництва;
- випуск товарної продукції.

При оцінці залишків незавершеного виробництва слід керуватися нормами П(С)БО 9 “Запаси”, згідно з яким незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів і незакінчених технологічних процесів, може оцінюватись [10]:

- за найменшою з двох оцінок;
- первісною вартістю або чистою вартістю реалізації у разі втрати такими запасами первісно очікуваної економічної вигоди. При чому первісною вартістю запасів, які виготовляються власними силами, є їх виробнича собівартість установлена з урахуванням вимог

П(С)БО 16 “Витрати”;

– за нормативними витратами.

З позиції Смирної І.В., методика проведення оцінки незавершеного виробництва повинна включати послідовність :

1) Визначення вартості незавершеного виробництва;

2) Розрахунок чистої вартості реалізації незавершеного виробництва;

3) Порівняння первісної вартості незавершеного виробництва з його чистою вартістю реалізації та визначення балансової вартості незавершеного виробництва.

Згідно з цією метою можна виділити наступні завдання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва:

– забезпечення відповідності розрахунку, оцінки та визнання незавершеного виробництва;

– створення умов для забезпечення достовірного обліку та контролю незавершеного виробництва;

– забезпечення повного відображення, а також правильне складання первинних документів з обліку незавершеного виробництва;

– відображення даних про незавершеному виробництві в регістрах синтетичного та аналітичного обліку підприємства; контроль повноти та правильності перенесення облікових даних до фінансової звітності підприємства;

– внутрішньогосподарський контроль залишків незавершеного виробництва, забезпечення правильності та регулярності проведення інвентаризації на підприємстві і відображення її результатів у бухгалтерському обліку.

Дослідження особливостей бухгалтерського обліку незавершеного виробництва слід здійснювати в наступних напрямках: розгляд методології бухгалтерського обліку операцій, вивчення первинної документації, використовуваної при організації бухгалтерського обліку незавершеного виробництва, визначення особливостей відображення інформації про величину незавершеного виробництва у фінансовій звітності підприємства [5].

Принципи обліку, що мають відношення до організації обліку незавершеного виробництва, наступні:

– принцип нарахування та відповідності доходів - для

визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. Доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку в момент їх виникнення, незалежно від надходження чи витрачання коштів. По відношенню до виробничої собівартості цей принцип проявляється в тому, що у фінансовій звітності підприємства відображається інформація про собівартість реалізованої продукції в зіставленні з доходом від її реалізації для визначення величини фінансового результату;

– виходячи з принципу обачності, сутність якого полягає у використанні в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат, у бухгалтерському обліку відбивається тільки виробнича собівартість (адміністративні, витрати на збут та інші витрати відносяться на фінансовий результат);

– послідовність - постійне (з року в рік) використання підприємством обраної облікової політики. Це дає можливість користувачам бухгалтерського обліку порівнювати показники поточної фінансової звітності. Цей принцип проявляється в тому, що в наказі про облікову політику підприємства знаходять відображення такі питання, які стосуються формування інформації про собівартість виробництва готової продукції: методи амортизації основних засобів, методи оцінки вибуття запасів, методи калькулювання виробничої собівартості продукції, перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості. Перші два обов'язкові елементи облікової політики вибираються підприємством зі списку пропонуєваних методів, інші питання облікової політики регламентуються підприємством самостійно;

– повне висвітлення: фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій. Стосовно до обліку незавершеного виробництва не допустимо неповне відображення операцій з надходження та витрачання. Досить часто при надходженні запасів на підприємство бухгалтера не здійснюють своєчасне відображення надходження на увазі некомплектності документів, супроводжуючих поставку. Даний підхід є хибним і повинен бути виключений з практики бухгалтерського обліку[7].

Реалізація зазначених принципів обліку, критеріїв оцінки і

визнання на підприємстві можлива тільки у разі виконання певних вимог, що пред'являються до організації бухгалтерського обліку. Основною вимогою є раціональність та економічність побудови обліку на підприємстві.

За результатами дослідження можна зробити висновок про те, що метою бухгалтерського обліку незавершеного виробництва є забезпечення достовірності та дотримання вимог законодавства щодо відображення у фінансовій звітності і реєстрах фінансового обліку продукції (робіт, послуг), не закінчених виробництвом. Для досягнення поставленої мети обліку потрібно рішення комплексу взаємопов'язаних завдань, пов'язаних із забезпеченням відповідності методології обліку вимогам законодавства, повне відображення господарських операцій з незавершеного виробництва у фінансовій звітності підприємства, аналітичний і синтетичний облік, повне відображення облікової інформації у фінансовій звітності та контроль за перерахованими процесами. Досягнення мети бухгалтерського обліку можливо при дотриманні основних принципів обліку - принципу нарахування доходів і витрат, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника, періодичності та ін. Основним завданням підприємства є створення економічної і раціональної системи обліку і внутрішньогосподарського контролю.

Література:

1. Андросов А.М. Бухгалтерский учет / А.М. Андросов, Е.В. Викулова. – М.: Андросов, 2012. – 1024 с.
2. Бухгалтерський фінансовий облік [текст]: підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [із передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.
3. Войтенко Т. Облік та інвентаризація незавершеного виробництва / Т. Войтенко, Н. Ворона, А. Свіриденко // Спецвипуск газети “Податки та бухгалтерський облік”. – № 07 від 26 липня 2010 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukr.buhgalter.com.ua/articles/details/4887>.
4. Гаркавін Р. Інвентаризація незавершеного виробництва / Р. Гаркавін // Школа бухгалтера. – 2007. – № 6: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/3cid01853.html>.
5. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV: [Електронний ресурс]. – Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua>.
6. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно- матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків,

затверджена наказом Мінфіну України від 11.08.1994 р. № 69: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0202-94>.

7. Котляров Є. Незавершене виробництво: особливості оцінки та обліку / Є. Котляров, В. Корнілова // Бухгалтерія. – 2008. – №48. – С. 53-59.

8. Миронова Ю.Ю. Облік незавершеного виробництва на підприємстві / Ю.Ю. Миронова // Науково-технічний збірник “Комунальне господарство міст”: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: eprints.kname.edu.ua/16754.

9. Мудра Л. Облік незавершеного виробництва / Л. Мудра // Баланс. – № 5. – 2009. – С. 40-46.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>.

УДК 657

Шепелюк В.А.,
к. е. н.

ПВНЗ «Інститут ділового адміністрування»,
м. Кривий Ріг

СУЧАСНА ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ В УМОВАХ УПРАВЛІННЯ КОРПОРАТИВНОЮ ВЛАСНІСТЮ

У статті розкрито значення організації системи внутрішнього контролю бізнес-процесів. Досліджено аспекти організації системи внутрішнього контролю. Запропоновано модель процесу контролю.

Ключові слова: акціонер, бізнес - процес, внутрішній контроль, система внутрішнього контролю.

The article disclosed the value of the organization's system of internal control of business processes. Investigated aspects of the organization of the internal control system. The proposed model of the control process.

Keywords: shareholder, business process, internal control, internal control system.

В статье раскрыто значение организации системы внутреннего контроля бизнес-процессов. Исследованы аспекты организации системы внутреннего контроля. Предложена модель процесса контроля.

Ключевые слова: акционер, бизнес - процесс, внутренний контроль, система внутреннего контроля.

В сучасних умовах розвитку економіки одним із найбільш

ефективних заходів щодо виникнення, наявності та вдосконалення контролю є належна організація системи внутрішнього контролю, що дозволить своєчасно виявляти і попереджати порушення, підвищувати оперативність та якість прийняття управлінських рішень. Проте, на сьогодні у суб'єктів господарювання спостерігається тенденція до збільшення фінансових зловживань і неефективного використання коштів акціонерного товариства, що впливає на результати його діяльності. Необхідність удосконалення організації внутрішнього контролю в частині порядку та оформлення процесу контролю, що підкреслює актуальність дослідження.

Вагомий внесок у розвиток окремих аспектів внутрішнього контролю здійснили такі науковці як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, М.В. Кужельний, В.І. Лишиленко, Н.М. Малюга, М.В. Мельник, Л.В. Нападовська, В.М. Родіонова, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.О. Шевчук, М.М. Шигун та ін.

Рациональність та оптимальність внутрішнього контролю, як складної багаторівневої системи, забезпечують не окремі операції або процедури, а системний підхід до організації як кожного етапу, так і контрольного процесу в цілому, а також адаптування завдань, інформаційної бази та порядку проведення контрольних перевірок до специфічних особливостей об'єкта контролю [16].

Організація внутрішнього контролю повинна бути цілісною єдиною системою взаємопов'язаних способів, прийомів і методів, які охоплюють увесь комплекс контрольних процедур, починаючи з формування інформаційної бази, проведення контрольних дій та закінчуючи узагальненням результатів контролю [16].

Контроль виступає як невід'ємна складова частина всього процесу раціоналізації господарської діяльності підприємства, в завдання якого входять передбачення можливих помилок, порушень, відхилень та запобігання їх, а у разі їх здійснення, – забезпечення невідворотності відповідальності та припинення дії характеру відхилення. Але це при одній умові, що на підприємстві діє система соціального захисту працюючих. У ринковій економіці проблема раціоналізації контролю вирішується перш за все на користь бізнесу і не завжди враховується зацікавленість працюючих. Основна увага приділяється ліквідації дублюючих функцій, скороченню накладних витрат, раціоналізації документації і обліку, впровадженню технічних

засобів і підвищенню професіоналізму працівників. Це досить добре, але ще треба говорити і про колективний договір, і про соціальний пакет та систему контролю за їх дотриманням. Інакше в результатах внутрішнього контролю буде зацікавлений лише власник, в кращому випадку – адміністрація підприємства. А колектив? Тут слід підкреслити одну із найважливіших особливостей системи внутрішнього контролю: здійснюється він посадовими особами, що є в штаті даної господарюючої одиниці; очолюється власником або керівником підприємства.

Проте організація контролю в сучасних умовах, яка склалася, вже не може задовольняти власників і менеджерів, так як не відповідає умовам, що змінюються, не приносить бажаних результатів. Контроль за роботою персоналу, як показує практика, зводиться, як правило, до перевірки виконання співробітниками їх обов'язків, а також завдань керівництва. Подібна практика застаріла і не може функціонувати у такому вигляді.

Під контролем можна розглядати різні варіації його трактування, але в більшості його розглядають, як спосіб зворотного зв'язку, що може бути ефективним тільки у разі отримання і ефективного використання достовірної і своєчасної інформації про стан всієї керованої системи, визнання того, що все в цій системі здійснюється відповідно до намічених цілей і принципів, отриманих розпоряджень і вказівок керівництва, чинних законів та відповідає інтересам працюючих. Контроль дає можливість не тільки виявити відхилення від прийнятих і діючих правил, процедур, законоположень, але і дати оцінку причин цих відхилень, конкретизувати їх за ступенем участі в них посадових осіб, діяльність яких схильна до перевірки. В системі контролю слід задіяти рядових працівників підприємства.

Пріоритетне значення має організація постійного контролю з боку керівництва за якістю досягнення намічених планом показників (перш за все з прибутку), за забезпеченням запланованого рівня рентабельності в цілому по підприємству і по роботі його окремих підрозділів. Розгорнений аналіз рентабельності підприємства, виявлення резервів і незадіяних можливостей проводяться на основі аналізу рентабельності окремих сегментів ринку, різних товарів і послуг, конкретних ділових акцій підприємства. Повсякденний, послідовний, глибокий контроль за роботою кожного співробітника фірми і всієї її "команди" в цілому є важливим

елементом системи внутрішнього контролю. Без налагодження такого контролю неможливо добитися злагоджених дій колективу в реалізації місії підприємства, його перспективної програми, організації чіткої взаємодії всіх працівників, що забезпечує значний додатковий ефект та соціальний захист працюючих.

На відокремленому, самостійному, балансовому підприємстві організується ВК. Об'єктами контролю є бізнес-процеси. В залежності від розміру підприємства, його апарату управління і буде формуватись система ВК. Але вона повинна бути обов'язковою, якщо там працює навіть 5-10 чол. Без системи ВК підприємство ефективно функціонувати не може.

В ТНК, корпорації, різного роду асоціації, ПФГ організується системи внутрішнього контролю. Тут може застосовуватись ревізія і аудит. Об'єктом контролю, крім бізнес-процесів виступає бухгалтерська звітність та система ВК. Це питання окремого дослідження.

Головною характеристикою системи ВК підприємств є компетентність персоналу, що здійснює функції контролю, вмиле залучення працівників. Кадрові проблеми підприємства відбиваються на системі ВК. Якщо часто змінювати бухгалтерів, це веде до того, що функції обліку і контролю виконуються людьми, які не мають достатнього досвіду, а тому допускають через це багато помилок. Нові керівники і посадові особи можуть бути не на належному рівні знайомі з системою обліку підприємства і здійснювати технічні та інші помилки. Іноді працівники бухгалтерії звільняються, оскільки не хочуть слідувати некоректним процедурам обліку, які нав'язує вища управлінська ланка, і тому часта плінність бухгалтерського персоналу є тривожним фактом.

Розглядаючи внутрішньогосподарський контроль з погляду застосовуваних методів контролю, слід зазначити, що при його здійсненні використовуються всі чотири основні методи контролю (попередній, оперативний, такий, що фільтрує і наступний) і всі типи контролю. Так, контрольна діяльність керівників підприємств відноситься до лінійного типу контролю; контрольна діяльність начальників функціональних відділів, бухгалтерії, технічного контролю – до функціонального, а контрольна діяльність безпосередніх контролерів, наприклад, якості продукції, відноситься до операційного типу контролю.

Дуже важливим для ефективної системи ВК є належний поділ функціональної відповідальності, або поділ обов'язків. Це є обов'язковою умовою грамотної побудови процедур контролю, до яких відносяться:

- санкціонування здійснюваних господарських операцій. Таку функцію слід покласти на певну групу фахівців, які мають право ініціювати господарські операції. Санкціонування може бути загальним, таке, що стосується багатьох видів операцій (наприклад, всіх продаж), або спеціальним (наприклад, санкціонування продажу важливих активів);

- реєстрація господарських операцій. Кожна операція повинна мати реєстраційний номер і записана у відповідному реєстрі;

- забезпечення збереження активів в ході здійснення господарських операцій. Мається на увазі фактичне розпорядження такими, що належать підприємству активами або контроль за ними;

- періодичне зіставлення існуючих активів про суми, відображені на рахунках обліку. Тут передбачається регулярна інвентаризація майна і прийняття відповідних заходів у разі виявлення розбіжностей.

Несумісність обов'язків працівників – це така їх комбінація, при якій службовець, що зробив помилку або спотворив інформацію, може приховати цей факт в процесі своєї звичайної діяльності. Обов'язки мають бути розподілені так, щоб ніхто із службовців не виконував дві або більше з перелічених вище чотирьох функцій. Перша і четверта функції є управлінськими, друга функція – облікова, а третя – функція зберігання. Правильний поділ цих функцій між різними посадовими особами і підрозділами необхідний для:

- координації дій, тобто розгляду різних аспектів однієї і тієї ж господарської операції з метою швидкого виявлення і виправлення ненавмисної помилки;

- того, щоб важче було навмисно спотворити інформацію, оскільки для цього потрібно змовитись двом або більше особам.

Посадові особи, що здійснюють контроль всередині підприємства, покликані забезпечувати інтереси власника, інтереси даного підприємства та працюючих. Вони керуються в своїй діяльності лише внутрішніми актами. Посадові особи і відповідні підрозділи підприємств керуються положеннями, що затверджуються

власником або керівником підприємства. Проте підрозділи, діяльність яких носить контрольний характер (відділ технічного контролю, бухгалтерія, юридичний відділ), діють на основі положень, затверджуваних власником. Такий порядок дає можливість посадовим особам, що працюють в цих підрозділах, ефективно контролювати якість продукції, фінансову дисципліну, законність операцій.

Можна стверджувати, що зміна форм власності, виробничих відносин та розвиток державності є базою, під впливом якої відбувається подальший розвиток контролю. За радянських часів основна увага приділялась формуванню зовнішнього контролю, який був обов'язковим на кожному підприємстві державної та колгоспно-кооперативної форми власності. Тому в 60-70-тих роках було захищено десятки дисертацій з цієї проблематики. Система внутрішнього контролю в науковому плані майже не розглядалась.

Кожен керівник підприємства чітко розумів, що діяльність його та апарату буде перевірена щорічно і практично суцільним способом. Внутрішній контроль був, але досить слабким. Сильнішим був внутрішньо-бухгалтерський контроль, який здійснювався головним бухгалтером – державним контролером. Він жорстко контролював кожен фінансову та господарську операцію. Коли керівник і головний бухгалтер не в інтересах держави діяли спільно, їх дії викривали зовнішні контролери.

Більшість авторів не враховують практику діяльності наших підприємств. Поки наші автори звикли через стару систему контролю будувати щось нове. Але стара система ВК будувалась лише на бухгалтерському контролі. Це було чітко закріплено законодавчо. Багатьом новоспеченим “контролерам” навіть в голову не прийде, що теперішній бухгалтер абсолютно безправний, працюючи до цього не дозріли. Тому слід прислухатись до поради професіоналів, які настійно рекомендують: сьогодні слід зовсім по-новому підійти до формування системи внутрішнього контролю. Зміни, що відбулися в економіці країни – це серйозний і непередбачуваний контроль всередині бізнесу. Відповідно, до нього треба підходити так само, як до будь-якого бізнес-проекту: чіткий план дій власника або керівника підприємства, консультації фахівців з контролю.

Отже організація віртуальної системи внутрішнього контролю припускає, що все буде “насправді”. Бізнес віртуальний, а контроль –

реальний. Інша справа, що більшість великих компаній засновували внутрішній аудит, фахівці якого слабо орієнтуються в необхідності справжньої системи внутрішнього контролю.

Вважаємо, що відношення учасників внутрішнього контролю діяльності не повинно впливати на організацію контролю, адже контроль повинен здійснюватись максимально ефективно незалежно від позиції учасників. Відношення учасника може впливати хіба що на якість контролю, однак в умовах здійснення спільного контролю така ознака не є доцільною. З іншими виділеними науковцем чинниками цілком погоджуємось. Саме від розмірів акціонерного товариства залежить обсяг суб'єктів контролю; від регіонального місця положення учасників – розподіл завдань та діяльності корпорації на підконтрольні сегменти, які підлягають контролю окремими учасниками, налагодження системи передачі інформації, оперативність передачі інформації. Від поставлених цілей та завдань залежить напрям контролю, адже коротко розглянуті нами елементи контролю на етапах організації та здійснення спільної діяльності підлягають деталізації в залежності від мети суб'єктів контролю, яка впливатиме безпосередньо на методику здійснення контролю. Ступінь механізації і комп'ютеризації впливає на оперативність передачі інформації її накопичення, що впливає на своєчасність її отримання та обробки. Особливо такий чинник відіграє важливу роль при здійсненні спільної діяльності між нерезидентами. Які фактично можуть здійснювати контроль за своїми активами та операціями, які безпосередньо здійснюють, натомість контроль над іншими складовими діяльності здійснюється лише за наданою від іншого учасника інформацією.

Ефективності здійснення контролю над діяльністю підприємства сприятиме здійснення планових та раптових інвентаризацій майна та спілих зобов'язань. Етапи здійснення на підприємстві з метою деталізації контролю пропонуємо згрупувати наступним чином (рис.1.)

На кожному з виділених етапів формується мета, в залежності від якої формується об'єкт, визначаються джерела інформації, які водночас виступають документальними об'єктами, та методи, які слід застосовувати на відповідних етапах.

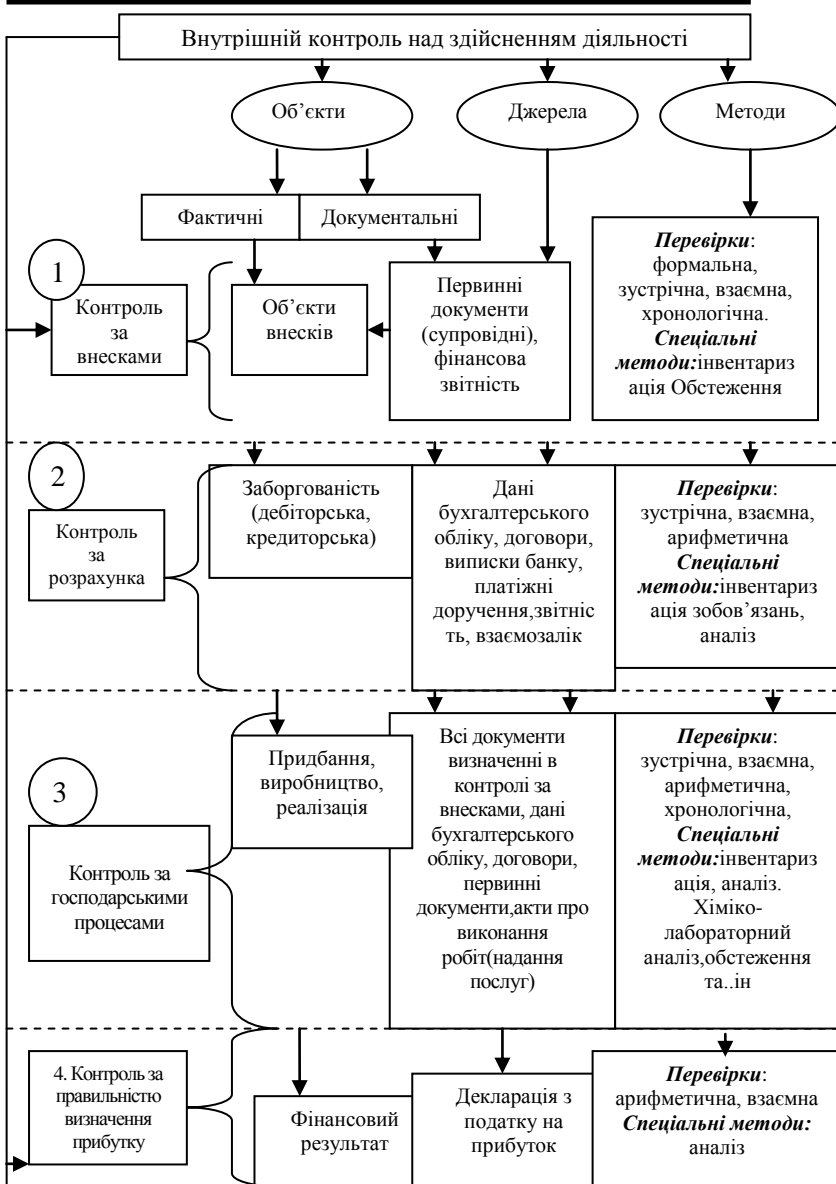


Рис. 1 Методика внутрішнього контролю над діяльністю підприємства (власна розробка)

Здійснення контролю над діяльністю підприємства повинно носити об'єктивний характер, тому пропонуємо створювати контролюючі служби, які формуватимуться з представників всіх учасників.

Метою здійснення контролю за корпоративними відносинами серед акціонерів є виявлення законності інтересів між акціонерами, інвесторами та менеджерами.

Контроль за господарськими процесами сприяє встановленню реальних обсягів виробництва та реалізації. Процес придбання частково формується з процесу здійснення внесків. В процесі здійснення господарських процесів внесок може видозмінюватись, що слід враховувати при поверненні внесків. Визначений етап контролю є трудомістким та передбачає застосування як загальних так і спеціальних методів господарського контролю. Особливими методами, які слід застосовувати на етапі виробництва є: контрольний запуск сировини у виробництво, контрольний обмір виконаних робіт (для послуг), хіміко-лабораторний аналіз, контроль приймання продукції за якістю та кількістю.

Контроль за правильністю визначення фінансового результату, його розподілом та поверненням внесків, передбачає наступні етапи:

- ✓ здійснення контролю за діяльністю акціонерного підприємства в частині визначення фінансового результату та правильності його розподілу;
- ✓ здійснення контролю за розподілом частки прибутку між акціонерами.

Таким чином, об'єктом такого контролю виступає фінансовий результат, який формується внаслідок знаходження співвідношення між доходами та витратами, понесеними для отримання доходу. На даному етапі доцільним є здійснення документальної перевірки, зокрема формальної перевірки, взаємної перевірки та арифметичної перевірки.

Приймаючи до уваги складність і різноманітність здійснення господарських явищ, велику кількість осіб, задіяних у цьому процесі, було б доцільним і можливим, щоб методичні розробки були описом особливих контрольних дій. Бажано, щоб вони уточнювали певну систему досліджуваних проблем, які впливають із завдань контролю:

- ієрархія проблем і складних подій, яким потрібно приділити особливу увагу;
- об'єктні та предметні зв'язки, які повинні бути в контрольних дослідженнях;
- причини і наслідки, що впливають у результаті контролю, які потрібно підтвердити або спростувати;
- “попереджувальні” вказівки із обґрунтуванням виявлених недоліків.

Отже, на нашу думку, внутрішній контроль є найважливішим засобом успішного функціонування будь-якого підприємства, тому що він: забезпечує належне функціонування суб'єкта господарювання та дотримання вимог засновників і керівництва; сприяє підвищенню ефективності та якості всієї роботи; істотно впливає на виявлення та мобілізацію наявних резервів виробництва; забезпечує режим економії та повне збереження власності; виявляє причини та умови, що сприяють виникненню втрат, недостач і розкрадань.

На багатьох підприємствах України недооцінюється значення СВК, він не отримав достатнього розповсюдження через відсутність методологічних засад його створення. Практично відсутні й теоретичні основи (у системі господарського контролю), на яких повинна базуватися СВК підприємств.

У результаті глибокої інтеграції контролю та інших елементів процесу управління на практиці неможливо визначити коло обов'язків працівника таким чином, щоб він ставився тільки до одного певного елемента управління без його взаємозв'язку і взаємодії з контролем. Не викликає сумніву, що будь-яка функція управління обов'язково повинна бути інтегрована з контрольною.

Література:

1. Букіта С.І. Організація внутрішнього контролю на підприємстві [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.economy-confer.com.ua/full-article/808>.
2. Система внутрішнього контролю промислових підприємств в Україні [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://ru.osvita.ua/vnz/reports/econom_pidpr/17660.
3. Пышная Е.Б. Принципы эффективности и основные требования к организации внутреннего контроля на промышленном предприятии в Украине // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції “Роль регіонів у забезпеченні стійкого розвитку національної економіки України”. Випуск І. – Економічні науки. – Чернівці: АНТ Лтд., 2003. – С. 362-366.

УДК 657.42:658

Щербатюк В.В.,
д.э.н., доцент
Европейский университет,
г. Кишинев

НОВЫЙ ПЛАН СЧЕТОВ ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Представлены результаты исследования счетов бухгалтерского учета и их Общего плана.

Ключевые слова: *методы учета, анализ Типового плана счетов и показатели его структуры.*

Представлені результати дослідження рахунків бухгалтерського обліку та їх Спільного плану.

Ключові слова: *методи обліку, аналіз Типового плану рахунків і показники його структури.*

The results of studies of Accounts and the General Plan.

Key words: *accounting methods, analysis of the types of accounts and performance of its structure.*

Успешное решение сложных социально-экономических задач, стоящих перед Республикой Молдова на современном этапе ее развития, в значительной степени зависит от законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета, его методологии, методики, уровня организации, качества и, в конечном счете, экономической эффективности. На протяжении длительного периода времени учет хозяйственно-финансовой деятельности предприятий и организаций ведется в соответствии со многими нормативно-законодательными актами и на основе обязательного использования различных методов и приемов, к основным из которых относятся бухгалтерские счета. Их глубокое знание и правильное использование в теории и практике хозяйствования составляют непереносимое условие качественного и высокоэффективного планирования, учета, анализа, контроля и развития рыночной экономики.

Счета бухгалтерского учета являются признаками классификации учетной информации, позволяющими свести в одну совокупность множество однородных предметов, а также носителями

информации и способом ее получения. Они образуют единую информационную систему и, вместе с тем, являются элементами этой системы и видовыми признаками, по которым совокупность экономической информации делится на локальные части, позволяющие получать различные показатели хозяйственно-финансовой деятельности предприятий.

В современной теории и практике национального бухгалтерского учета используется много различных счетов. Их полный состав строго регламентирован важнейшим нормативным документом – Общим планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным приказом Министерства финансов Республики Молдова № 119 от 6 августа 2013 г. и вступившем в силу с 1 января 2014 г. Этот план – определенная система, алфавит счетоводства и своеобразная бухгалтерская Конституция. Он является единым и обязательным к применению для всех молдавских субъектов, которые ведут бухгалтерский учет методом двойной записи (кроме тех, что применяют Международные стандарты финансовой отчетности, и публичных учреждений), независимо от их отраслевой принадлежности, организационно-правовой формы, видов собственности и деятельности.

Для учетной теории и практики определенным научно-познавательным интерес представляют основные количественные характеристики (показатели) Общего плана счетов. Приведем их в сопоставлении с ранее утвержденным и действовавшим аналогичным нормативным документом (табл. 1).

Таблица 1
Планы счетов бухгалтерского учета Республики Молдова
(количество)

Показатели	Вступили в силу с 1 января		Изменения	
	1998г.	2014г.	абсолютные	относительные
Классы счетов	9	9	0	100,0
Группы счетов	31	32	+ 1	103,2
Синтетические счета	129	136	+ 7	105,4
Субсчета	281	300	+ 19	106,8

Как видно из табл. 1, почти все приведенные показатели Общего плана счетов бухгалтерского учета хозяйственно-финансовой деятельности предприятий, вступившего в силу с 1 января 2014 г., по сравнению с аналогичным нормативным документом предшествующего периода возросли и особенно такие из них, как синтетические счета и субсчета (соответственно на 5,4 и 6,8 процентов). Это приведет к усложнению теории, методики, методологии и практики бухгалтерского учета, повышению его трудоемкости, росту затрат на подготовку специалистов в данной области и, вместе с тем, сближению с Международными стандартами финансовой отчетности, которое является важным приоритетом нынешнего развития национальной экономики.

Критический анализ Общего плана счетов показывает, что в нем названия 23, 26, 34, 42 и 54 групп счетов, состоящих из нескольких счетов, полностью повторяются в названиях последних счетов этих групп. Например, группа счетов 23 *«Прочая текущая дебиторская задолженность»* включает следующие счета: **231** *«Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъекта»*, **232** *«Предстоящая дебиторская задолженность»*, **233** *«Текущая дебиторская задолженность по страхованию»* и **234** *«Прочая текущая дебиторская задолженность»*. Это нельзя признать правильным, так как целое всегда больше его части.

Кроме того, в этом нормативном документе имеются три группы счетов бухгалтерского учета, каждая из которых состоит только из одного счета того же или почти того же названия: 17 *«Другие долгосрочные активы»* (счет **172** *«Прочие долгосрочные активы»*), 35 *«Итоговый финансовый результат»* (счет **351** *«Итоговый финансовый результат»*) и 73 *«Расходы по подоходному налогу»* (счет **731** *«Расходы по подоходному налогу»*). И, основываясь на элементарной логике, нетрудно сделать вывод о сомнительной целесообразности образования и существования этих групп.

Объективная и всесторонняя оценка нового Плана счетов бухгалтерского учета хозяйственно-финансовой деятельности молдавских предприятий может быть получена только при обязательном его сравнении с аналогичными сопоставимыми нормативными документами других стран мира (табл. 2).

Таблица 2

Показатели Типовых планов счетов бухгалтерского учета разных стран

(количество)

Показатели	Республики			Украина	Российская Федерация
	Молдова	Беларусь	Казахстан		
Классы (разделы) счетов	9	9	8	10	9
Группы счетов	32	0	53	0	0
Счета	136	79	178	87	73
Субсчета	300	78	0	258	62

Как показывает сравнительный анализ, приведенные в этой таблице показатели по Республике Молдова в целом весьма значительно превышают аналогичные количественные характеристики Счетных планов, применяемых беларускими, казахстанскими, украинскими и российскими предприятиями и организациями. Это особенно хорошо проявляется на примере синтетических счетов и субсчетов, общее количество которых в вышеуказанных странах составляет соответственно 136, 79, 178, 87, 73 и 300, 78, 0, 258, 62 и свидетельствует о необоснованной усложненности и громоздкости анализируемого отечественного нормативного документа. Такое положение нельзя признать нормальным хотя бы по причине того, что масштабы, количество отраслей, уровень развития и международные связи молдавской экономики многократно меньше аналогичных показателей экономик Республик Беларусь и Казахстан, Украины и Российской Федерации.

Важной отличительной особенностью Общего плана счетов является наличие в нем счетов, предназначенных для учета обесценения различных активов: **114** «Обесценение нематериальных активов», **126** «Амортизация и обесценение минеральных ресурсов», **127** «Обесценение незавершенных долгосрочных материальных активов», **128** «Обесценение земельных участков», **129** «Обесценение основных средств», **133** «Амортизация и обесценение долгосрочных биологических активов», **152** «Амортизация и обесценение

инвестиционной недвижимости». Экономическое содержание и порядок использования этих счетов поясним на примере одного из них – счета **129** «Обесценение основных средств». Он является пассивным (ректификационным, контрарным) и предназначен для обобщения информации о наличии и движении обесценения основных средств, находящихся в эксплуатации. По кредиту этого счета отражается признание убытков от обесценения основных средств в корреспонденции с дебетом счетов: **343** «Прочие элементы собственного капитала», **721** «Расходы, связанные с долгосрочными активами» и др., а по дебету – списание/восстановление убытков от обесценения основных средств в корреспонденции с кредитом счетов: **123** «Основные средства», **343** «Прочие элементы собственного капитала», **621** «Доходы от операций с долгосрочными активами» и др. Сальдо счета **129** «Обесценение основных средств» кредитовое и представляет собой сумму накопленного обесценения основных средств, которая определяется в соответствии с национальными учетными стандартами.

Практическое использование вышеизложенных предложений по дальнейшему развитию и совершенствованию Плана счетов бухгалтерского учета будет способствовать повышению его качества и эффективности, улучшению информационного обеспечения управления и повышению конкурентоспособности хозяйствующих субъектов различных отраслей национальной рыночной экономики.

Литература:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: курс лекцій / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2000. – 448 с.
2. Кузнецова Е.В. Система планов счетов и бухгалтерское управление экономическими процессами: теория, методология и практика: автореф. дис. ... д-ра экон. наук по спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Е.В. Кузнецова. – Ростов-на-Дону, Ростов. гос. строит. ун-т, 2010. – 42 с.
3. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 336 с.
4. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. 2-е изд. / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 324 с.
5. Панков Д.А. Бухгалтерский учет: учебно-практическое пособие / Панков Д.А. – Минск: БГЭУ, 2008. – 108 с.
6. Садовська І.Б. Інституційний базис організаційного механізму управлінського обліку // Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки / Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3. / І.Б. Садовська. – Луцьк: ЛНТУ,

2014. – С. 201-206.

7. Сучасні проблеми обліку: монографія / За ред. М.С. Пушкаря – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 268 с.

8. Щербатюк В.В. Новый план счетов бухгалтерского учета: справочное пособие (на молдавском и русском языках) / В.В. Щербатюк. – К.: Славянский ун-т, 2013. – 31 с.

Редакційна колегія



Садовська І.Б., к.е.н., професор, завідувач
кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Sadovska I., Ph.D., Professor, Head of
Department of Accounting and Auditing of the
Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Бабіч І.І., к.е.н., доцент кафедри обліку і
аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Babich I., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Аверіна О.І., д.е.н., професор, завідувач
кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і
аудиту Мордовського державного
університету ім. Н.П. Огарьова
(Саранськ, Республіка Мордовія)

Averina O., PhD, Professor, Head of
Department of Accounting, Analysis and Audit
Mordovia State University of N. Ogarev
(Saransk, Republic of Mordovia)



Бессонова О.А., д.е.н., професор,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку,
аналізу і аудиту Південно-Західного
державного університету
(Курськ, Російська Федерація)

Bessonova O., Doctor of Economics,
Professor, Head of Accounting, Analysis and
Audit Southwestern State University
(Kursk, Russia)



Вегера С.Г., д.е.н., доцент,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку і
аудиту Полоцького державного
університету
(Новополоцьк, Республіка Білорусь)

Vegera S., PhD, Associate Professor, Head of
accounting and accounting audit Polotsk State
University (Novopolotsk, Belarus)



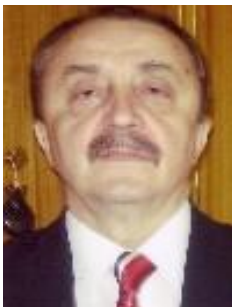
Голян В.А., д.е.н., професор, академік
Інженерної академії України
(Київ, Україна)

Golian V., Doctor of Economics, Professor,
Academician of Engineering Academy of
Ukraine (Kyiv, Ukraine)



Голячук Н.В., к.е.н., доцент кафедри обліку
і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Holiachuk N., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Димитров С.С., д-р, професор, завідувач
кафедри бухгалтерії і аналізу Університету
національного і світового господарства
(Софія, Болгарія)

Stoyan Dimitrov, Dr, Professor, Head of
accounting and analysis of the University of
National and World Economy (Sofia, Bulgaria)



Жураковська І.В., к.е.н., доцент кафедри
обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Zhurakovska I., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Гжегож Зайонц, д-р, директор Інституту
міжнародних відносин
Державна Східноєвропейська Вища школа
(Хелм, Польща)

Grzegorz Zaiontz, Dr, Director, Eastern
European State High School (Chelm, Poland)



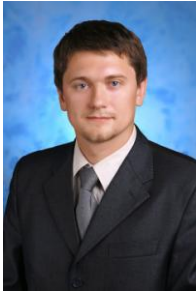
Зеленко С.В., к.е.н., доцент кафедри обліку
і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Zelenko S., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Дорота Казмерчак-Пец, д-р, Вища Школа
Нижньосілезька (Вроцлав, Польща);

Dorota Kazmerchak-Pec, Dr, High School
Lower (Wroclaw, Poland)



Легенчук С.Ф., д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету (Житомир, Україна)

Legenchuk S., Doctor of Economics, Professor, Head of Department of Accounting and Auditing Zhytomyr State Technological University (Zhytomyr, Ukraine)



Левицька С.О., д.е.н., професор, проректор Національного університету водного господарства та природокористування (Рівне, Україна)

Levytska S., Doctor of Economics, professor, rector of the National University of Water Management and Nature (Rivne, Ukraine)



Макарова В.І., д.е.н., доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту Волзького університету імені В.Н. Татищева (Тольятті, Російська Федерація)

Makarova V., PhD, Associate Professor, Head of Accounting, analysis and audit of the Volga University of V. Tatishchev (Togliatti, Russia)



Малік М.Й., д.е.н., професор кафедри страхування та ризик-менеджменту економічного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка (Київ, Україна)

Malik M., Ph.D., professor of insurance and risk management Economics Faculty of Kyiv National Taras Shevchenko University (Kyiv, Ukraine)



Мальцевич Н.В., к.е.н., доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту Поліського державного університету (Пінськ, Республіка Білорусь)

Maltsevich N., Ph.D., associate professor, head of accounting and accounting, analysis and audit Poleskiy State University (Pinsk, Belarus)



Моксєв В.В., д.т.н., с.н.с., завідувач кафедри інформаційних систем Південно-Уральського державного університету (Челябінськ, Російська Федерація)

Mokeev V., Ph.D., Senior Research Fellow, Head of Information Systems of South Ural State University (Chelyabinsk, Russia)



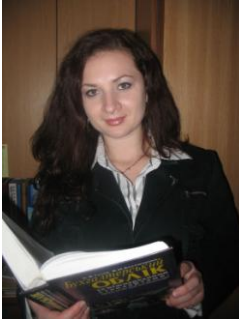
Морозова Н.І., д.е.н., доцент, завідувач кафедри економіки Волгоградської філії Російського державного торгово-економічного університету (Волгоград, Російська Федерація)

Morozova N., PhD, Associate Professor, Head, Department of Economics Volgograd Branch of Russian State Trade and Economic University (Volgograd, Russia)



Московчук А.Т., к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ (Луцьк, Україна)

Moskovchuk A., Ph.D., Associate Professor of accounting and auditing of the Lutsk NTU (Lutsk, Ukraine)



Нагірська К.Є., к.е.н., старший викладач
кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Nagirska K., PhD, Senior Lecturer of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Нужна О.А., к.е.н., доцент кафедри обліку і
аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Nuzhna O., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Петрова О.О., к.е.н., доцент, завідувач
кафедри бухгалтерського обліку і
інформаційних систем в економіці
Гірничо-Алтайського державного
університету (Горно-Алтайськ, Алтай)

Petrova O., Ph.D., associate Professor, Head
of Department of Accounting and Information
Systems in Economics Gorno-Altai State
University (Gorno-Altai, Altai)



Писаренко Т.М., к.е.н., доцент кафедри
обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Pysarenko T., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Правдюк Н.Л., д.е.н., професор завідувач кафедри організації обліку та звітності Вінницького національного аграрного університету (Вінниця, Україна)

Pravdiuk N., Doctor of Economics, Professor Head of the Department of Accounting and Reporting Vinnytsia National Agrarian University (Vinnytsia, Ukraine)



Савош Л.В., к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ (Луцьк, Україна)

Savosh L., Ph.D., Associate Professor of accounting and auditing of the Lutsk NTU (Lutsk, Ukraine)



Семенішена Н.В., к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Подільського державного аграрно-технічного університету (Кам'янець-Подільський, Україна)

Semenyshena N., Ph.D., assistant professor of accounting and auditing Podolsky State Agricultural and Technical University (Kamenetz-Podolsk, Ukraine)



Сєкачова В.М., к.е.н., доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аналізу господарської діяльності Кемеровський державний університет (Кемерово, Російська Федерація)

Syekachova V., Ph.D., associate Professor, Head of accounting and business analysis Kemerovo State University (Kemerovo, Russia)



Сидоренко Р.В., к.е.н., доцент кафедри
обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Sydorenko R., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Сушко Т.І., к.е.н., доцент,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку,
аналізу і аудиту Могильовського
державного університету продовольства
(Могильов, Республіка Білорусь)

Sushko T., Ph.D., Associate Professor, Head
of Accounting, Analysis and Audit Mogilev
State University of Food (Minsk, Belarus)



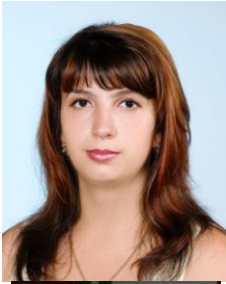
Талах Т.А., к.е.н., доцент кафедри обліку і
аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Talah T., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Ткачук І.М., к.е.н., доцент кафедри обліку і
аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Tkachuk I., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Тлучкевич Н.В., к.е.н., доцент кафедри
обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Tluchkevich N., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Хенрік Федевіч, д-р, Вища Школа
Господарча (Перемишль, Республіка
Польща)

Henrik Fedevic, Dr, Graduate School of
Household (Przemysl, Poland)



Чудовець В.В., к.е.н., доцент кафедри
обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Chudovets V., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Шаріпов Довудшо Гаюрович, к.е.н.,
доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту
Інституту підприємництва та сервісу
(Душанбе, Республіка Таджикистан)

Sharipov Dovudsho, Ph.D., Associate
Professor Department of Accounting, Analysis
and Auditing of the Institute of
Entrepreneurship and Service
(Dushanbe, Republic of Tajikistan)



Шестакова І.М., к.е.н., доцент, завідувач
кафедри бухгалтерського обліку і фінансів
Сибірський державний технологічний
університет
(Красноярськ, Російська Федерація)

Shestakova I., Ph.D., associate Professor,
Head of Department of Accounting and
Finance Siberian State Technological
University (Krasnoyarsk, Russia)



Шешукова Т.Г., д.е.н., професор, завідувач
кафедри обліку, аудиту і економічного
аналізу Пермського державного
національного дослідницького університету
(Пермь, Росія)

Sheshukova T., PhD, Professor, Head of
Department of Accounting, Auditing and
economic analysis of the Perm State National
Research University (Perm, Russia)

ДЛЯ НОТАТОК

ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки
ACCOUNTING, ECONOMICS, MANAGEMENT: scientific notes

Міжнародний збірник наукових праць
International collection of scientific papers

Випуск 4
Issue 4

Відповідальний редактор:
к.е.н., доцент Бабіч І.І.

Contributing editor:
Ph.D., Professor, I. Babich

Адреса редакції:
ТзОВ «Актив-Інформ»
вул. Володимирська, 35 / 4, с. Забороль,
Луцький район, Волинська обл., 45623
*Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової
інформації Серія КВ № 20767-10567 Р від 22.05.2014 р.*

Видавець:
РВВ Луцького НТУ
вул. Львівська, 75, м. Луцьк, 43024
тел. +38 066 759 72 53

Підписано до друку 08.10.2014 р. Формат 60x90 / 16.
Папір офсетний. Умовн. друк. арк. 24,1
Тираж 100. Замовлення № 350.