

лу. Розміри кредитів, відсоткові ставки, строки погашення, заходи відповідальності за використання кредиту та його повернення повинні визначатися на договірній основі між товаровиробниками. Разом з тим, поряд із зміцненням існуючих банківських структур по обслуговуванню агропромислового комплексу необхідно сформувати систему сільськогосподарських кооперативних банків, в тому числі з державною підтримкою, включаючи установи дрібного кредиту (кредитні спілки, позиково-ощадні каси).

Важливим шляхом подолання наслідків монополізму в переробній сфері молочнопродуктового підкомплексу є інтеграція господарств – виробників молока і підприємств з його переробки. Вона дозволить встановлювати прийнятні ціни між промисловістю і сільським господарством, спільними зусиллями розвивати виробництво, знижувати затрати, направляти велику кількість грошових коштів на модернізацію виробництва, підвищення продуктивності праці, збільшувати її мотивацію.

Створення спеціалізованих агропромислових об'єднань з виробництва і переробки з контрольним пакетом акцій в них буде сприяти підвищенню конкурентоспроможності молокопродукції та підприємств, які її випускають. В єдиному підкомплексі завод буде зацікавлений, щоб кожне сільськогосподарське підприємство, як партнер, виробляло більше молока, а господарства, в свою чергу, будують зацікавлені у збільшенні виходу молокопродукції, зниженні витрат і зростанні прибутку.

*Наталія Литвиненко, аспірант  
Національний університет «Львівська політехніка»  
м. Львів, Україна*

## **ЩОДО РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ПРИЗНАЧЕНИХ ДЛЯ ОБЛІКУ ВНУТРІШНІХ РОЗРАХУНКОВИХ ВЗАЄМОВІДНОСИН**

Основне призначення бухгалтерського обліку полягає у наданні достовірної інформації користувачам. Виконання цієї функції частково забезпечується завдяки застосуванню плану рахунків, побудова якого відповідає структурі балансу. Тобто, з метою повного та достовірного подання інформації у фінансовій звітності, робочий план рахунків кожного окремого суб'єкта господарювання із складною організаційною структурою, тим або групи підприємств, повинен забезпечувати адекватне відображення господарських операцій, що відбуваються між пов'язаними сторонами, систематизація та узагальнення яких забезпечується завдяки їх подвійному запису на рахунках, призначених для обліку внутрішніх розрахунків.

Вищевикладене засвідчує незмінно вагому роль рахунків бухгалтерського обліку в систематизації та узагальненні інформації про господарські процеси у рамках інтегрованих корпоративних структур та складних за організаційною структурою суб'єктів господарювання адекватно їх економічній сутності, визначає актуальність теми та цільову спрямованість публікації, метою якої є узагальнення окремих дискусійних питань використання та практичного застосування плану рахунків при відображенні в обліку та звітності внутрішніх розрахункових взаємовідносин між пов'язаними сторонами.

Порядок відображення господарських операцій на рахунках, призначених для обліку внутрішніх розрахунків, які здійснюються в рамках складних за організаційною структурою суб'єктах господарювання та інтегрованих груп підприємств, пов'язаних між собою відносинами контролю-підпорядкування, регламентує Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [1]. Здійснене на її підставі узагальнення субрахунків бухгалтерського обліку, призначених для відображення внутрішніх розрахункових взаємовідносин між пов'язаними сторонами, наведено у табл.1.

Виходячи із назв субрахунків, призначених для обліку внутрішніх операцій (табл.1), можна дійти висновку про те, що не всі розрахунки, які здійснюються в рамках певних груп підприємств та їх об'єднань по формі підпадають під поняття внутрішніх (розрахунки з учасниками ПФГ). На перший погляд така невідповідність форми (назви субрахунку) та економічного змісту відображуваних на ньому господарських операцій не є суттєвою, проте не слід забувати, що між Планом рахунків [1] та методикою складання фінансової звітності, яку регламентують Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, існує тісний зв'язок. Зокрема, відповідно до П(С)БО «Баланс» відображення заборгованості пов'язаним сторонам наводиться за статтею «Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків». В той час, як із назви субрахунку, призначеного для розрахунків між учасниками ПФГ, невідомо, з учасниками якої групи (чи груп) необхідно узагальнювати розрахунки на субрахунках «Розрахунки з учасниками ПФГ»: тієї, учасником якої є саме підприємство, чи розрахунки з усіма контрагентами, які є учасниками тих чи інших промислово-фінансових груп. Крім того, як у назві субрахунку, так і у переліку операцій, систематизація яких повинна відображатись на ньому, немає згадки про приналежність учасників ПФГ до пов'язаних сторін. Вищевикладене може призвести до відображення внутрішніх розрахунків у фінансовій звітності суб'єктів господарювання – учасників групи, які самостійно подають фінансову звітність (неконсолідовану) до органів статистики, у складі заборгованості із зовнішніми контрагентами, виходячи із їх юридичної природи, як наслідок

знівелюється принцип превалювання сутності над формою та буде втрачено таку якісну характеристику звітності як достовірність.

Таблиця 1

**Порядок відображення внутрішніх розрахункових взаємовідносин між пов'язаними сторонами відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій**

Номер субрахунку	Назва субрахунку	Вид внутрішніх розрахунків	Призначення субрахунку
363	«Розрахунки з учасниками ПФГ»	Внутрішньогрупові	узагальнення інформації про розрахунки з учасниками промислово-фінансової групи
377	«Розрахунки з іншими дебіторами»	Внутрішньогрупові	відображення розрахунків за операціями, пов'язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи)
633	«Розрахунки з учасниками ПФГ»	Внутрішньогрупові	ведення обліку учасником промислово-фінансової групи розрахунків за одержані від учасників ПФГ товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги)
682	«Внутрішні розрахунки»	Внутрішньогрупові	відображення поточних розрахунків з дочірніми і асоційованими підприємствами
683	«Внутрішньогосподарські розрахунки»	Внутрішньогосподарські	відображення поточних операцій за взаємним відпуском матеріальних цінностей; реалізацією продукції, робіт, послуг; передачею витрат загальноуправлінської діяльності; виплатою заробітної плати працівникам господарств; іншими видами розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс

До проблемних моментів наявності рахунків, призначених для обліку операцій в межах промислово-фінансових груп та окремого Порядку ведення консолідованого бухгалтерського обліку промислово-фінансовими групами [2] слід віднести й те, що як зміни до Інструкції [1], так і затвердження Порядку [2] відбулося у зв'язку із набуттям чинності Закону України «Про промислово-фінансові групи в Україні» від 21.11.1995р. N 437/95-ВР. Проте варто зазначити, що за весь термін дії згаданого законодавчого документу до моменту втрати його чинності (з 21.05.1996 року до

02.10.2010 року) Кабінетом Міністрів України не було прийнято жодного рішення про створення (реєстрацію) об'єднання та надання йому статусу ПФГ. Хоча, як свідчать дослідження вітчизняних та зарубіжних аналітиків та експертів у відповідних галузях [3, с.5; 4, с.20-25] в Україні функціонують непоодинокі неофіційні промислово-фінансові групи. Відтак, нез'ясованим залишається питання, чи субрахунки для обліку операцій між пов'язаними сторонами в рамках промислово-фінансових груп, названі у плані рахунків «Розрахунки з учасниками ПФГ», та «Порядок ведення консолідованого бухгалтерського обліку промислово-фінансовими групами» [2] необхідно було застосовувати (і надалі застосовувати чи ні) учасникам фактично діючих в Україні промислово-фінансових груп (неофіційних), чи ці нормативні документи були покликані регламентувати порядок ведення обліку та відображення у звітності внутрішніх розрахунків лише в межах тих промислово-фінансових груп, рішення про реєстрацію яких мав приймати Кабінет Міністрів України.

За результатами дослідження на підставі аналізу ряду законодавчо-нормативних документів [1, 2] узагальнено окремі дискусійні питання використання та практичного застосування плану рахунків у частині відображення в обліку та звітності внутрішніх розрахункових взаємовідносин. До основних питань правового та методологічного характеру, які потребують врегулювання на законодавчому рівні, належать: відсутність законодавчого забезпечення функціонування промислово-фінансових груп; невідповідність у правових підставах чинності нормативних документів, які визначають порядок бухгалтерського обліку та складання консолідованої фінансової звітності промислово-фінансовими групами, в той час як дію законодавчого документу, на виконання якого були внесені відповідні зміни до діючих методичних документів [1] чи прийнятий нормативний документ [2] було скасовано; невідповідність форми окремих субрахунків та економічного змісту відображуваних на них внутрішніх розрахунків між пов'язаними сторонами.

Таким чином, пропонується внести зміни до чинних нормативно-правових документів з метою приведення у відповідність форми окремих субрахунків, призначених для обліку внутрішніх розрахункових взаємовідносин та економічного змісту відображуваних на цих субрахунках операцій між пов'язаними сторонами, зокрема, змінити назву субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки» на «Внутрішньогрупові розрахунки»; у випадку прийняття законодавчо-нормативного забезпечення щодо створення, статусу та функціонування ПФГ, внести зміни до назв субрахунків, призначених для обліку розрахунків в рамках таких об'єднань, зокрема назву субрахунків 363 та 633 «Розрахунки з учасниками ПФГ» викласти у такій редакції: «Внутрішні розрахунки з пов'язаними сторонами промислово-фінансової групи»; розширити перелік операцій, які можуть здійснювати-

ся між учасниками промислово-фінансових груп, який повинен бути адекватним господарським процесам, здійснюваним в межах таких груп та відповідати основній меті їх створення і функціонування.

Тобто, з метою адекватного відображення господарських операцій між пов'язаними сторонами на рахунках бухгалтерського обліку, виходячи з їх економічної сутності та правових підстав їх виникнення, в тому числі, в межах промислово-фінансових груп, необхідно перш за все гармонізувати чинне законодавство із нормативно-правовим забезпеченням з питань бухгалтерського обліку, що сприятиме зростанню рівня достовірності формування та подання інформації про внутрішні розрахункові взаємовідносини між пов'язаними сторонами у фінансовій звітності груп суб'єктів господарювання і підвищенню ролі бухгалтерського обліку.

### **Література:**

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: за станом на 01 листопада 2009р. / Міністерство фінансів України. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>
2. Наказ «Про затвердження Порядку ведення консолідованого бухгалтерського обліку промислово-фінансовими групами» № 61 від 24.03.2000р. [Електронний ресурс]: за станом на 20 грудня 2002р. / Міністерство фінансів України. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0222-00>
3. Звіт про стан дотримання стандартів та кодексів (ЗДСК). Бухгалтерський облік та аудит. Грудень 2008 / [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.worldbank.org/ifa/rosc\\_aa\\_ukr\\_ukr.pdf](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_ukr_ukr.pdf)
4. Репин И. Проверка массового поражения / И.Репин // Бизнес. – 2007. – № 27. – С.18 – 31.

*Дарія Лозовицька, аспірант  
Львівська комерційна академія  
м.Львів, Україна*

## **ПРОЦЕСНО-ОРІЄНТОВАНА СИСТЕМА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ТОРГІВЛІ АВТОМОБІЛЯМИ**

У сучасних умовах господарювання для підтримки необхідного рівня конкурентоспроможності підприємства потрібне суттєве оновлення і модернізація усіх сторін його діяльності, зокрема зниження витрат, скорочення часу освоєння нової продукції і поліпшення обслуговування спожи-