

визначається виконанням укрупнених розрахунків зміни базового рівня витрат або кошторисно–нормативних розрахунків величини необхідних витрат.

Процес планування передбачає наявність виробничих потужностей виходячи з яких розробляються виробничі завдання, норми і нормативи витрачення ресурсів на одиницю продукції, кошториси витрат на виробництво в розрізі виробничих підрозділів підприємства. Слід відмітити, що процесу планування припадає детальний облік і аналіз зовнішнього і внутрішнього середовища, конкурентній позиції на ринку, фінансові результати від збуту, тенденції їх пошуку та інші фактори.

Отже, зробимо висновок, що планування не є ведучою ланкою в системі управління, а лише виступає одним з елементів системи управління. План або прогноз для підприємства відіграє значну роль, показує ту мету, до якої прагне підприємство. При відсутності детально розробленого плану апарат управління не може дати оцінки досягнутого фактичного рівня використання ресурсів випуску та реалізації продукції, отримання фінансового результату. Планування виступає в обліку нормативних витрат підприємства у ролі орієнтира господарської та фінансової діяльності, проте він не повинен абсолютизуватися.

Література

1. Бутинець Ф. Ф. *Облік зовнішньоекономічної діяльності [підруч.] / Ф. Ф. Бутинець, І. В. Жиглей – Житомир: "Рута", 2006. – 388 с.*
2. Гуцаленко Л. В. *Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств: [моногр.] / Гуцаленко Л. В. – К. : ННЦ ІАЕ, 2010. – 372 с.*
3. Маслов Б. Г. *Теоретические аспекты понятия «себестоимость» для целей учетно-аналитической системы / Б. Г. Маслов // Управленческий учет. – 2009. – № 5. – С. 19 – 28.*

Марія ШЕСТЕРНЯК

Тернопільський національний економічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ

Розвиток в Україні різних форм господарювання, форм власності та видів економічної діяльності, її євроінтеграційні процеси у світову економіку призводить до утворення нових форм господарювання. Так, зміна відносин між учасниками ринку зумовила появу такої форми організації бізнесу, як спільна діяльність без створення юридичної особи, яка не тільки координує економічну діяльність окремих суб'єктів господарювання (учасників спільної діяльності), а й наділена особливим правовим статусом.

Тенденція останніх років свідчить про питому вагу підприємств та організацій без статусу юридичної особи, яка перевищує 4% від підприємств зареєстрованих у ЄДРПОУ.

Разом з тим, спільна діяльність без створення юридичної особи за останні роки характеризуються низькою результативністю та недостатньою ефективністю здійснення у економічному просторі України. Проблема полягає у тому, що у даному напрямку досліджень немає достатньо статистичних даних, а практичний досвід суб'єктів господарювання, що здійснюють спільну діяльність без створення юридичної особи проаналізовано та узагальнено епізодично. Також до 2011 р. були відсутні методичні рекомендації щодо обліку даного виду діяльності, а основні положення методологічних засад з формування у бухгалтерському обліку інформації щодо фактів фінансово-господарської діяльності спільної діяльності та розкриття її у фінансовій звітності визначали тільки п. 19-20 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Прийняття Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи від 30.12.2011 р. № 1873 є позитивним моментом у реформуванні облікової системи України, оскільки сприяє врегулюванню багатьох дискусійних питань. Окрім цього, виокремлює спільну діяльність без створення юридичної

особи з поміж інших видів господарювання Податковий кодекс України та відносить даний вид господарювання до операцій особливого виду. Також у 2011 р. доповнено національний стандарт П(С)БО 12 інформацією про оператора спільної діяльності, вклади учасників, частку контрагентів у активах та зобов'язаннях, розподіл витрат та визнання доходів. Підставою для таких змін і доповнення у законодавчих та нормативних актах є позитивні зміни, що відбуваються в економіці та свідчать про тенденцію зростання інформації щодо досліджуваного виду господарювання. Адже спільна діяльність (як зі створенням, так і без створення юридичної особи) сприяє інтеграції країни у світову систему господарювання.

Без сумніву, вищевказані зміни та оцінка нових законодавчих тверджень щодо спільної діяльності сприяють досягненню суперечностей між суб'єктами господарювання та податковими органами, і відповідно, зумовлюють перспективи розвитку спільної діяльності без створення юридичної особи на території України. При цьому доцільно врахувати як переваги, так і недоліки спільної діяльності без створення юридичної особи (табл. 1).

Таблиця 1

Переваги та недоліки спільної діяльності без створення юридичної особи

СПІЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ		
№ з/п	ПЕРЕВАГИ	НЕДОЛІКИ
1.	Незначна кількість формальних процедур, що дозволяє учасникам економити час	Учасники суттєво обмежують себе у можливостях розвивати свій бізнес
2.	Мінімальні витрати на початковому етапі	Учасники не можуть отримати кредит
3.	Учасники можуть здійснювати або не здійснювати мінімальні внески. При цьому вибір допустимих внесків учасників досить широкий і добровільний	Необхідно враховувати специфіку та особливості фінансового обліку та податкових розрахунків щодо спільної діяльності
4.	Контрагентом може виступати як юридична, так і фізична особа. При цьому учасником може бути як резидент, так і нерезидент	
5.	Учасники мають велику свободу при виборі правил здійснення спільної діяльності	
6.	Учасники мають можливість спільного використання майна	
7.	Наявність ліцензії на здійснення окремих видів діяльності у однієї сторони, звільняє іншу від одержання додаткової ліцензії	

Як видно з таблиці 1, спільна діяльність без створення юридичної особи надає її учасникам суттєві переваги, які значно домінують над недоліками. Зокрема, учасники без здійснення додаткових дій, таких як реєстрація юридичної особи, можуть співпрацювати для досягнення певної мети, як об'єднуючи свої вклади за договором простого товариства, так і без відповідного об'єднання. Така діяльність є найбільш зручною формою співробітництва юридичних осіб, що засновані на підставі різних форм власності, наприклад державних та приватних підприємств.

Недоліки зумовлені тим, що фактично відсутнє підприємство як бюрократична структура (оскільки немає потреби утворювати юридичну особу). Тому його неможливо

розширити, відкрити філії, взяти кредит у банку, зробити підприємство відомим, завоювати своє місце на ринку, формувати бренд. Контрагенти обмежені у розширенні бізнесу. Однак, якщо учасники передбачають вагомні перспективи розвитку свого бізнесу, то вказані недоліки можна виправити, створивши юридичну особу.

Таким чином, на основі проведених досліджень, можна зробити висновки, що на практиці спільну діяльність без створення юридичної особи доцільно застосовувати у таких видах діяльності: у будівництві; у торгівлі; добуванні корисних копалин; управлінні майном; машинобудуванні; охороні здоров'я; культурі; освіті; туризмі; сільському господарстві (підсобному сільському господарстві) та ін.

Ірина ЩИРБА

Тернопільський національний економічний університет

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР

В зарубіжній та вітчизняній економічній літературі наводяться різні визначення поняття «аудиторські процедури». Так, Е. А. Аренс і Дж. К. Лобек під аудиторськими процедурами розуміють «групи конкретних детальних інструкцій про особливості збирання свідчень того чи іншого типу на кожному етапі аудиту». Ці автори ототожнюють поняття процедури та інструкції (стандарти аудиту). Дж. К. Робертсон застерігає, що не слід плутати аудиторські стандарти з аудиторськими процедурами – конкретними діями аудиторів з метою оприлюднення даних під час аудиторської перевірки.

Вітчизняні вчені-економісти О. А. Петрик, К. І. Редченко, В. С. Рудницький та ін. вважають, що аудиторські процедури – це дії аудитора, які здійснюються з метою збирання аудиторських доказів. Наведене визначення є більш вдалим, але все ж таки потребує доповнення, оскільки аудиторські процедури застосовують на всіх стадіях та етапах аудиту. Тому з врахуванням зауважень, аудиторські процедури – це система організаційно-методичних дій аудитора, спрямованих на отримання достатніх доказів на всіх стадіях та етапах аудиту.

Одним з найбільш поширених категорій аудиторських процедур, що використовуються відповідно до оцінених ризиків є процедури тестування і процедури по суті.

Зміст тестування полягає в тому, що аудитор формує перелік питань для оцінки відповідного об'єкта дослідження і послідовно відповідає на них, використовуючи необхідні аудиторські процедури та отримуючи аудиторські докази.

Існує декілька загальних правил складання і заповнення аудиторських тестів: аудиторські тести складаються за принципом «від загального до конкретного», а відповіді на питання тестів даються навпаки – від конкретних до загальних; аудитори самі складають тести і самі на них відповідають. Якщо на сформульовані у письмовому вигляді питання відповідають інші особи, цей методичний прийом має назву аудиторського анкетування; відповіді на питання тестів можуть бути оформлені: у стверджувальній чи заперечній формі («так – ні»), у вигляді спеціальних позначень або цифр, у вигляді посилань на інші аудиторські робочі документи. За потреби відповідь деталізується.

У практичній діяльності аудиторів США, Великобританії та інших країн застосовується багато видів аудиторських тестів. В Україні питання систематизації аудиторських тестів у наукових джерелах майже не розглядалися. Спостерігаються значні розбіжності між поглядами вчених-економістів на види аудиторських тестів і методику їх застосування.

Наприклад, британський вчений Р. Додж у своїй монографії називає такі різновиди аудиторських тестів: незалежні тести (перевірки господарських операцій і залишків на рахунках, а також інші процедури, наприклад, аналітична перевірка, завдяки яким аудитор отримує докази стосовно повноти, правильності і законності інформації, що міститься у