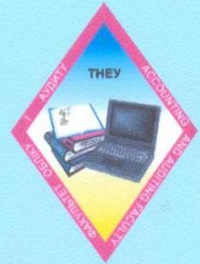




МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ,  
МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ  
ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ



# МАТЕРІАЛИ II МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ КОНФЕРЕНЦІЇ

«ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ  
ЯК СКЛАДОВИХ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ  
МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА»



Тернопіль, 29-30 листопада 2012 року

Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України  
Тернопільський національний економічний університет  
Факультет обліку і аудиту

**МАТЕРІАЛИ  
II МІЖНАРОДНОЇ  
НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ  
КОНФЕРЕНЦІЇ**

**«ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ЯК  
СКЛАДОВИХ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ  
МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА»**

29-30 листопада 2012

Тернопіль  
29-30 листопада 2012 року

УДК 657:658  
ББК 65.052(65050;65053)  
С 76

**Рекомендовано до друку рішенням вченої ради ТНЕУ,  
протокол № 1 від 25 жовтня 2012 року**

Редакційна колегія:

Крупка Я.Д., д.е.н., професор (голова)  
Задорожний З.В., д.е.н., професор (заступник головного редактора)  
Гуцайлюк З.В., д.е.н., професор (заступник головного редактора)  
Дерій В.А., к.е.н., доцент (відповідальний секретар)  
Шкарабан С.І., д.е.н., професор  
Микитюк Н.Я., к.е.н., доцент  
Ковальчук Є.К., к.е.н., доцент  
Мельник В.Г., к.е.н., доцент  
Мельник Р.О., к.е.н., доцент  
Давидович І.Є., к.е.н., доцент  
Денчук П.Н., к.е.н., доцент  
Романів Р.В., к.е.н., доцент

Комп'ютерна верстка:

Муравський В.В., к.е.н., викладач

**Тенденції розвитку обліку і аналізу як складових інформаційної системи менеджменту підприємства: матеріали II міжнар. наук.-практ. конф., 29-30 листопада 2012 р. - Тернопіль:ТНЕУ, 2012. – 267 с.**

Розглянуті сучасні тенденції розвитку обліку в Україні та за кордоном, відображені проблеми облікової інформації як засобу забезпечення захисту інтересів власника, обліково-аналітичної інформації в управлінні підприємницькою діяльністю, розкриті актуальні проблеми розвитку аудиту та його інформаційного забезпечення, визначені перспективи запровадження сучасних інформаційних технологій в обліку, аналізі та аудиті.

Для науковців, докторантів, аспірантів, студентів а також усіх осіб хто цікавиться проблемами обліку, аналізу і контролю в системі менеджменту.

Матеріали друкуються мовою оригіналу.

Відповідальність за зміст, достовірність фактів, власних імен, цитат, цифр та інших відомостей несуть автори публікацій

Відповідно до закону про авторські права при використанні наукових ідей та матеріалів цього випуску, посилання на авторів і видання є обов'язковим

© Тернопільський національний економічний  
університет 2012  
© Крок, 2012

ISSN 978-966-2362-17-6

**СЕКЦІЯ 1.**  
**СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ТА ПЕРСПЕКТИВИ**  
**ВПРОВАДЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В ОБЛІКОВО-**  
**АНАЛІТИЧНУ СИСТЕМУ**

УДК 303.064:657

**Адамик О.В.,**  
к.е.н., доцент, в.о. зав. кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

**АВТОМАТИЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У КІЛЬКОХ**  
**СТАНДАРТАХ: МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА СПОСОБИ ЇХ РЕАЛІЗАЦІЇ**

Для багатьох вітчизняних підприємств, створених за участю іноземного капіталу, актуальним є завдання складання звітності відповідно до міжнародних стандартів. Так чи інакше, але це вимагає паралельного ведення обліку в двох стандартах [1]. Відомо кілька підходів до вирішення зазначеної задачі, що залежать від вимог подання звітності іноземному партнеру.

Автоматизація перерахунку показників звітності в іноземну валюту. Мінімальна вимога полягає в тому, щоб забезпечити простий перерахунок показників стандартної української звітності в іноземну валюту. У найпростішому випадку це досягається прямим перерахунком величини показників з гривні в іншу валюту відповідно до її поточного курсу. Проте, реальна оцінка активів в іноземній валюті за такого підходу неправомірна. Такий спосіб може бути застосований лише до грошових коштів і короткострокової дебіторської заборгованості. Оцінка матеріальних запасів та основних засобів за допомогою методу прямого перерахунку не цілком коректна. Тому слід використовувати більш складні методики розрахунку, які вимагають залучення всього спектру даних аналітичного обліку.

Відображення відмінностей в номенклатурі показників звітності. Цей підхід базується на врахуванні відмінностей у формах звітності та показників, що їх формують. Він застосовується в тих випадках, коли іноземний інвестор вимагає подання внутрішньокорпоративної звітності за запровадженими у нього правилами. Тут виникають вже більш глибокі відмінності через необхідність використовувати номенклатуру показників відмінну від української, що вимагає іншого групування даних. Ця задача може бути вирішена двома способами.

Перший спосіб передбачає детальне опрацювання системи субрахунків для забезпечення можливості розрахунку на їх основі сальдо і оборотів всіх показників, що входять до іноземної звітності. Це може вимагати суттєвої деталізації системи субрахунків та аналітичних рахунків. У вітчизняних

розробках такий підхід вперше був застосований в розробках російської фірми «Моноліт-Інфо». При використанні програм, що дозволяють вести тільки один план рахунків, наприклад, «1С: Підприємство 7.7», цей шлях є єдино можливим.

Другий спосіб заснований на використанні двох планів рахунків: українського і плану рахунків іноземного партнера. При цьому повинна бути складена так звана трансляційна таблиця, що встановлює відповідність між обома планами рахунків. Оскільки прямої відповідності між рахунками зазвичай немає, то така таблиця визначає, які рахунки (субрахунки) одного плану рахунків повинні об'єднуватися при отриманні показників іншого плану рахунків. У загальному випадку мова йде як про об'єднання декількох рахунків одного плану рахунків для отримання інформації про рух за рахунками з іншого плану рахунків, так і про розбиття інформації рахунка на окремі складові.

Наприклад, при використанні професійної версії «1С: Підприємство 7.7» може знадобитися зміна плану рахунків типової конфігурації та виділення додаткових субрахунків. Тут застосування субрахунків другого і більш високих рівнів може забезпечити необхідний рівень деталізації, не руйнуючи загальної системи субрахунків першого рівня, що дозволить в значній мірі мінімізувати зміни, що вносяться в типову конфігурацію. Розглянута технологія є досить привабливою, оскільки впродовж всього звітного періоду дозволяє вести облік за українськими правилами і тільки на завершальному етапі виконувати перерахунок залишків і оборотів до правил іншої системи рахунків і далі використовувати їх при складанні звітності іноземному партнеру.

Паралельне відображення господарських операцій в декількох стандартах. Використання перерахованих раніше підходів не завжди дозволяє досягти необхідних результатів, оскільки одні й ті ж факти господарської діяльності можуть по-різному інтерпретуватися в різних облікових системах. Так, наприклад, у ряді західних країн прийнято починати нарахування зносу основних засобів не з моменту їх введення в експлуатацію, а починаючи з дня їх оприбуткування. У цьому випадку застосування розглянутої вище технології трансляційних таблиць рахунків не може дати задовільного результату, оскільки, відмінності можуть виявлятися не тільки в системі показників звітності і способах угруповання інформації на рахунках, але вже і в алгоритмах обробки первинних даних [2, с. 268].

У цьому випадку найбільш загальним підходом є роздільне відображення кожної операції в різних (двох, трьох і більше) системах рахунків на основі різних правил за наступною технологією. Визначаються декілька планів рахунків, число яких не обмежується. Наприклад, один план рахунків може бути українським, другий - російським, третій – німецьким і т.д. Кожен план рахунків допускає ведення унікальної системи рахунків і субрахунків, видів і конкретних переліків аналітичних рахунків. Далі, формулюються правила відображення різних фактів господарської діяльності в різних системах рахунків. У простому



випадку достатньо механізму типових операцій, а в більш складних ситуаціях потрібне внесення змін в алгоритми контирування документів. Таким чином, опис кожної типової операції і кожного документа змінюються таким чином, щоб формувати проводки в різних системах рахунків.

Перевагою розглянутого підходу є те, що при його застосуванні можна врахувати відмінності в порядку відображення фактів господарської діяльності в різних облікових стандартах вже на етапі введення інформації. Важливо й те, що тут можна не перебудовувати основний довідник рахунків, і зберегти стандартні можливості програми контирування документів і складання регламентованої звітності.

#### Література:

1. Ільченко В. Перехід на МСФЗ: паралельний облік // Головбух. – 2011. – № 48 (767) 26 грудня. – С. 64-67.

2. Шуремов Е.Л. Автоматизированные информационные системы бухгалтерського учёта, анализа и аудита: Учебное пособие для вузов / Шуремов Е.Л., Умнова Э.А., Воропаев Т.В. – М.: Перспектива, 2005. – 363 с.

УДК 657.1

**Бондар М.І.,**

д.е.н, професор,

завідувач кафедри обліку підприємницької діяльності

ДВНЗ «Київський національний економічний

університет імені Вадима Гетьмана»

## **КОНЦЕПЦІЯ ЗБЕРЕЖЕННЯ КАПІТАЛУ В ОСНОВІ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

До капіталу підприємства завжди виявлявся підвищений інтерес з боку інвесторів, власників, засновників, і інших зацікавлених осіб. Основним джерелом інформації, необхідної для оцінки і аналізу капіталу є фінансова звітність, яка не в повній мірі задовольняє всі інформаційні потреби користувачів. Визначаючи значення власного капіталу підприємства І.Ф.Шерр зазначав, що “головна мета бухгалтерії полягає в повідомленні даних про величину власного капіталу, його збільшення і зменшення” [1, с. 197]. Реалізація вказаної ідеї спонукає при формуванні поповнювати капітал створенням нових благ [2, с.11].

Необхідно звернути увагу на існування різних підходів до трактування та визнання капіталу в економічній літературі. Капітал визнавався як: запас, накопичений запас, як попередньо накопичений запас продуктів минулої праці [3, с. 239–240]; сукупність речей [4, с. 234]; товари тривалого користування [5,

с. 624]; сума грошей та інших платіжних засобів; кошти [6, с. 710]; запаси коштів, які створені першопочатковими внесками власників [7, с. 15–16]; сукупність майнових засобів, які служать для господарських цілей і виражені у грошовій одиниці [8, с. 165]; активи корпорації за мінусом її боргових зобов'язань [9, с. 110]. Економісти Лондонської школи бізнесу Д.Стоун та К.Хітчінг, називаючи фінансові кошти капіталом, розрізняють акціонерний капітал, позиковий капітал та зовнішні інвестиції [10]. За такого підходу поєднуються активи з джерелами їх створення, які в бухгалтерському обліку обліковують на активних і пасивних рахунках, а в балансі підприємства відображаються за різними його сторонами [10, С.10].

Розглядаючи сутність капіталу через призму конкретизації активів (фінансових коштів, речей, товарів) слід відзначити, що всі капітальні ресурси рано чи пізно переходять в кінцевий продукт і перестають існувати в результаті їх використання, споживання або зносу. Тому, розглядати концепцію збереження капіталу на основі переліку конкретних активів є помилковим. При цьому виникає необхідність в додатковій аналітичній інформації, систем показників, які з достатньою мірою надійності могли б дати оцінку збереженню та примноженню капіталу. З позиції сучасної теорії бухгалтерського обліку Л.Г. Ловінська схиляється до визначення капіталу, що передбачає «благо, використання якого дає можливість збільшити майбутні блага». [11, с. 253]

Як зазначалося в попередніх дослідженнях [2, с.10], одним із перших, хто оцінив значення відображення капіталу в бухгалтерському обліку і звітності, був Джеймс Вільям Фультон, який вважав, що рахунок “капітал” представляє мету бухгалтерського обліку, всі інші рахунки – лише засоби для досягнення поставленої мети. Капітал, як базисна економічна категорія, виражає сукупність відносин у процесі відтворення матеріальних благ і послуг, цінності, що використовуються в бізнесі для збільшення доходів власників капіталу і всіх контрагентів. Функціонуючий капітал є дисконтованим потоком доходів у реальному економічному і соціальному середовищі.

Концепція збереження капіталу – концепція, згідно якої прибуток признається лише за умови збереження первинного капіталу. Концептуальна основа фінансової звітності за МСФЗ визначає дві основні тенденції: збереження фінансового капіталу і збереження фізичного капіталу. Ці концепції покладені в основу різних методів обліку активів та зобов'язань з урахуванням інфляції. Поняття капіталу взаємозв'язане з поняттям прибутку, і цей зв'язок встановлюють принципи збереження капіталу, визначаючи підхід до визнання прибутку. Згідно концепції збереження капіталу, прибуток отримується лише в тому випадку, якщо результатом всіх розподілів прибутку стане перевищення оцінки чистих активів в кінці звітного періоду над їх оцінкою на початку звітного періоду. Таким чином, взаємозв'язок виявляється в тому, що фінансовий результат обумовлює зміну вартості чистих активів, а не зміна

вартості активів та зобов'язань визначають прибуток. Неврахування вказаної теорії в формуванні податкового законодавства, призводить до того, що можуть збільшуватися податкові зобов'язання за умови зменшення вартості чистих активів, результатом чого є лише кінцеве споживання капіталу.

З урахуванням цього, слід визнати, що капітал є комплексним об'єктом обліку, і потребує коригування на основі оцінки об'єктів обліку з урахуванням інфляційних процесів та особливих умов невизначеності господарських процесів, що впливають на вартісну оцінку об'єктів обліку (наявності різних видів ризиків, що зумовлені завищенням дебіторської заборгованості, матеріальних активів, заниження зобов'язань), а також недосконалістю існуючих підходів до визнання і оцінки трудових ресурсів та інтелектуального потенціалу.

Отже, існуюча методологія обліку в основному спрямована на збереження та використання активів підприємства, а не на збереження і використання його капіталу. Це пояснюється тим, що між ними існує взаємозв'язок на основі «умовного» визначення прибутку підприємства. Адже, розмір прибутку залежить від прийнятої облікової політики підприємства, що не враховує особливості застосування професійних суджень для різних елементів звітності, і він може бути різним для однієї і тієї ж діяльності (певного переліку фактів господарського життя). Це призводить до маніпулювання інформацією, що потрібна для прийняття управлінських рішень. Концепція збереження капіталу обґрунтовує також і потребу в формуванні соціальної звітності підприємства, що надавала б можливість аналізувати заходи підприємства щодо отримання додаткової вартості через залучення кваліфікованого персоналу. Дооцінка активів, має розглядатися лише як відновлювана вартість капіталу, і враховувати найвищий рівень ризику отримання економічної вигоди в майбутньому та витрати, пов'язані з їх вибуттям.

Згідно п. 4 МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» визначення справедливої вартості зосереджене на активах та зобов'язаннях, оскільки вони є головним предметом облікової оцінки. До характеристик, що покладені в основу оцінки справедливої вартості (п.11 МСФЗ 13) належать, наприклад, такі: а) стан та місце розташування активу та б) обмеження, якщо вони є, на продаж або використання активу. Впровадження в практику довгоочікуваного нового МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» не вирішить існуючу проблему бухгалтерського обліку, оскільки не враховує особливості низки проблем щодо теоретичності та реальності факту господарського життя.

Вказані обґрунтування можуть бути діючими лише за умов функціонування розвинутих (або «теплих») ринкових відносин, без врахування таких існуючих в наших реаліях моментів, як «рейдерство», «відкати», монополізм, значний обсяг трансакційних витрат, що не передбачені для відображення в обліку. Звичайно, це також стримує бажання власників



розкривати повну інформацію згідно вимог МСФЗ в фінансовій звітності підприємств, що не мають обов'язкового для цього статусу.

Досліджуючи еволюцію теорії капіталу, Кушубакова Б.К. обґрунтовує невідповідність між можливостями бухгалтерського обліку і звітності в рамках діючої концепції і інституційними вимогами до формування інформації [12, с.5].

На основі цього, слід визнати проблеми протиріччя і компромісу між статичною та динамічною концепціями звітності підприємства, адже очевидним є те, що статичного підходу в умовах корпоратизації капіталу уже замало. На сьогодні потрібно розвивати бухгалтерський облік на основі комбінування статичної та динамічної у бухгалтерському балансі щодо кругообороту капіталу, що надавало б можливість користувачу бухгалтерської звітності через факти господарського життя впливати на використання капіталу на різних етапах його кругообороту.

#### Література:

1. Шерр И.Ф. Бухгалтерия й баланс / Шерр И.Ф. — [4-е изд.]. — М. : Эконом. жизнь, 1926. — 576 с.
2. Бондар М.І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : [монографія] / Бондар М.І. — К. : КНЕУ, 2008. — 256 с.
3. Основи економічної теорії: політекономічний аспект : підруч. ; за ред. Г.Н. Климка, В.П. Нестеренка. — К. : Вища шк. : Знання, 1997. — 743 с.
4. Маршалл А. Принципы экономической науки : в 5 т. / Маршалл А. — Т. 3. — М. : Прогресс, 1993. — 351 с.
5. Семюельсон П.А. Мікроекономіка : підруч. / П.А. Семюельсон, В.Д. Нордгауз ; пер. з англ. — К. : Основи, 1998. — 676 с.
6. Роуз П.С. Банковский менеджмент / Роуз П.С. ; пер. с англ. — [2-го изд.]. — М. : Дело Лтд, 1995. — 768 с.
7. Новодворский В.Д. Бухгалтерская отчетность: какой ей быть? / В.Д. Новодворский, А.Н. Хорин, В.Т. Слабинский // Бухгалтерский учет. — 1993. — № 5. — С. 14–20.
8. Вейцман Р.Я. Краткий учебник счетоводства / Вейцман Р.Я. — М. : Красный Пролетарий, 1926. — 208 с.
9. Словник фондового ринку ; [авт.-уклад. А.Т. Головка, В.Ф. Кобзар, О.О. Науменко та ін.]. — К. : УМК Центр, 1999. — 288 с.
10. Стоун Д. Бухучет и финансовый анализ / Д. Стоун, К. Хитчинг. — М.: Сирин, 1998. — 302 с.
11. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : [монографія] / Л.Г. Ловінська — К. : КНЕУ, 2006. — 256 с.
12. Кушубакова Б.К. Эволюция теории капитала и его бухгалтерской трактовки / Б.К. Кушубакова // Аудит и финансовый анализ. — №3. — 2010. — с.1-6.

**Бутинець Ф.Ф.,**

д.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку,  
Житомирський державний технологічний університет

**Петренко Н.І.,**

к.е.н., доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку,  
Житомирський державний технологічний університет

## **ПАСИВИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СУТНІСТЬ І СУЧАСНІ АСПЕКТИ**

Що слід розуміти під пасивами? В сучасних умовах розвитку економічної системи, дане питання вимагає чіткої відповіді, формулювання якої повинно ґрунтуватися лише на позиціях розвитку облікової науки та господарського права. Дослідженням проблем обліку і контролю пасивів у своїх працях займалися такі визначні вітчизняні та зарубіжні вчені, як: Ф.Ф. Бутинець, С.Л. Коротаєв, Ю.М. Лачінов, І.В. Малишев, М.Ю. Медведєв, П.П. Німчинов, І.В. Орлов, О.М. Петрук, О.І. Пилипенко, В.Я. Соколов, В.В. Сопко, Н.В. Ткачук, К.Ю. Циганков, В.Г. Швець, С.О. Щенков, І.Й. Яремко та ін. В історичному огляді автори розглядають пасиви з багатьох аспектів, але при цьому не дають конкретного визначення предмету дослідження. Аналіз історичного розвитку пасивів зі всією очевидністю сприяв виявленню потреби в організації їх обліку і контролю, чому за радянських часів не приділялась належна увага.

Представники облікової науки пропонують відносити до пасивів капітал, проте однозначного і чіткого визначення сутності даного поняття не існує в жодній країні світу. Капітал – це поняття, яке протягом усього часу свого існування привертає увагу вчених та науковців усіх країн світу. Поняття капіталу є неоднозначним і має багато варіантів свого трактування. Тривалі дискусії з приводу визначення сутності капіталу значно ускладнюють дослідження цієї категорії, що зумовлює потребу в детальному вивченні історичних аспектів її розвитку. З економічної точки зору, капітал – актив, який найчастіше ототожнюється з багатством, грошима, засобами виробництва, майном або ж з одним із факторів виробництва. Тоді як з облікової точки зору, капітал розглядається як пасив, тобто як джерело утворення того активу, який приймають за капітал економісти. До того ж, у ході дослідження виявлено більше дев'яносто видів капіталу, що відразу ж зумовлює потребу у більш глибокому та детальному вивченні проблеми перевантаження понятійно-категоріального апарату. У зв'язку з наявністю такої кількості видів капіталу, дотепер відсутні однозначні підходи щодо визначення об'єктів та предмету бухгалтерського обліку, що ускладнює процес облікового відображення формування та руху пасивів.

Говорячи про пасиви в бухгалтерському обліку, слід визначити особливі, властиві виключно їм ознаки, зумовлені специфікою функціонального щодо призначення складових. Змістовна сторона пасивів визначається правовим режимом призначення та використання активів, суб'єктами прав власності, а також завдяки органам, уповноваженим від імені та на користь власника здійснювати управління пасивами та контроль над ними, визначати можливість формування і використання пасивів, а разом з цим забезпечувати соціальний захист працюючих та інших зовнішніх суб'єктів, обмежуючи при цьому обсяги повноважень та доступ до внутрішньої інформації.

В той же час, існуючі науково-практичні розробки в цій сфері, свідчать про наявність різних підходів щодо розуміння обліково-правової сутності пасивів, що знаходить своє відображення у визначенні їх змістовної частини. Зокрема, серед провідних фахівців в області бухгалтерського обліку немає єдності з приводу трактування сутності пасивів. Вони пропонують розуміти під пасивами джерела фінансування, сукупність боргів і зобов'язань, цільове призначення коштів тощо. Крім того, в науковій літературі зустрічається звужене сприйняття змістовної сторони пасивів – зарахування до наочної частини об'єктів власності. Звичайно даний підхід не позбавлений свого практичного сенсу, за умови його використання стосовно капіталу.

Слід звернути увагу і на те, що в наукових дискусіях висловлюються припущення стосовно можливості віднесення до пасивів і інших форм вираження суспільно-господарських відносин, за умови задоволення під час їх використання, інтересів різних суб'єктів. У зв'язку з цим, достатньо перспективною виглядає точка зору щодо характеристики пасивів як капіталу, розподіленого за ознакою належності конкретному суб'єкту економічних відносин, що дозволяє інтерпретувати вид та форму взаємовідносин, виступати підґрунтям до відображення юридичного боку здійснення таких операцій та забезпечити соціальний захист суб'єктів господарських відносин.

Для вирішення як традиційних, так і відносно нових завдань бухгалтерського обліку пасивів – участь у боротьбі з корупцією, протидія необґрунтованому розподілу прибутку, картельним змовам, ухиленню від сплати податків і т.п., недостатньо слідувати тільки у фарватері МСФЗ. Необхідно реанімувати справжню школу методології бухгалтерського обліку, оскільки вихід із сформованої кризи (у тому числі і в бухгалтерському обліку), перш за все залежить від рівня опори на власні сили. Гасло “Закордон нам допоможе” сьогодні не тільки помилкове, але і шкідливе.

В цілому, на увагу заслуговує тенденція до достатньо активного проведення досліджень різної галузевої спрямованості категорії “пасиви”, що спостерігається останнім часом. Проте їй приділяють увагу переважно правознавці і економісти.

Мало хто з представників бухгалтерської науки і ще менша частка широкої економічної публіки мають уявлення про роль обліку руху пасивів у житті

підприємства. Навпаки, згідно загальному упередженню, фундаментальні облікові дослідження руху пасивів є не настільки цікавими, як інші об'єкти обліку. Вузьке розуміння пасивів в бухгалтерському обліку можна подолати, якщо представити їх як систему стосунків, в яких ключову роль відіграють саме відносини з приводу переходу прав власності на активи та суб'єкти їх здійснення. У такому контексті пасиви представлені як суспільна власність, що відрізняє її в правовому режимі від державної власності та зближує з власністю індивідуального члена суспільних відносин. Вважається, що таке розуміння є більш обґрунтованим хоча б якщо виходити з того, що публічний інтерес не завжди співпадає з зацікавленістю органів державної влади і їх посадовими особами.

В ринкових умовах вітчизняні спеціалісти сфери бухгалтерського обліку і контролю прагнуть змінити та наблизити методику облікового відображення фактів господарського життя до відповідної методики західних країн; удосконалити форму і складові бухгалтерського балансу як основного джерела отримання інформації для ухвалення управлінських рішень щодо використання капіталу та пасивів в цілому. До порушення ustalених в світі правил ефективного управління пасивами призводять наступні ситуації, що виникають на підприємстві:

1. Відсутність чіткої мети управління пасивами та чітко розробленого плану дій щодо досягнення поставленої мети.

2. Не завжди правильна організація структури апарату управління направлена на ефективне формування та використання пасивів підприємства.

3. Багатовекторність орієнтації управлінців, яка полягає у розширенні меж поведінки відповідальних працівників, що призводить до нестійких та невідповідних відносин з іншими внутрішніми і зовнішніми суб'єктами економіки, сприяє порушенню необхідних зв'язків, репутації та взаємовигідної співпраці.

4. Відсутність чітко розроблених внутрішніх документів, неузгодженість дій адміністративного персоналу підприємств щодо управління пасивами.

5. Спрямованість власника на захоплення якомога більшої частини активів підприємства, яка призводить до жорсткої і не завжди виваженої конкуренції.

6. Відсутність надійного державного захисту активів власника та необхідних нормативно-правових актів щодо чіткої регламентації здійснення руху пасивів підприємства.

7. Не завжди виважена поведінка керівництва підприємства щодо суб'єктів, з якими воно співпрацює.

Застосування діючих бухгалтерських принципів до обліку руху пасивів є невід'ємною частиною сучасної політики бухгалтерського обліку. Успіхи облікової науки дозволяють серйозно оптимізувати облікову політику і практично всю базову структуру правових питань з обліку пасивів на користь власника та працюючих. Підвищений науковий і практичний інтерес до питань організації обліку і контролю руху пасивів пояснюється їх спрямованістю на забезпечення економічного і соціального розвитку держави, кожного окремо взятого

господарюючого суб'єкта, засновника та працюючих.

До теперішнього часу загальний формат теорії обліку пасивів став, по суті справи, канонічним, що зафіксовано на декількох сторінках численних підручників з обліку. Бухгалтерська наука повинна через систему обліку руху пасивів внести свій посильний вклад в розуміння причин і наслідків бідності. Хоча питання прийняття політики з викорінювання бідності залишається відкритим, облікова наука є основним джерелом надання інформації з соціального захисту працюючих та вироблення пропозицій в цій сфері. Існування бідності, незважаючи на багатство нашої країни і економічне зростання, вважається серйозною соціальною проблемою, для вирішення якої слід прикласти дослідницькі зусилля, особливо з боку бухгалтерів, фінансистів, економістів і соціологів.

УДК 657:004

**Денчук П.Н.,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

## **СИСТЕМА АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКОВИХ ПРОЦЕСІВ НА СУЧАСНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ**

Реалії сьогодення призвели до активного пошуку способів ефективності бізнес-процесів підприємства. Одну з ключових ролей при цьому відіграє бухгалтерський облік. Інформація, яку він надає покликана задовольняти потреби не тільки зовнішніх користувачів, але і менеджмент самого підприємства. Внаслідок чого в середніх і великих вітчизняних компаніях ведення як фінансового, так і управлінського обліку вже стало нормою.

Для отримання відчутного позитивного результату від інвестування засобів в інформаційні технології (ІТ) необхідне виконання низки умов:

- впроваджувати технологічні інновації потрібно паралельно з управлінськими. За допомогою ІТ можна розробити організаційні моделі бізнес-процесів, які дозволять досягнути стійких конкурентних переваг;
- доцільно виявити в яких саме сферах впровадження ІТ дозволить оптимально підвищити ефективність діяльності підприємства і сконцентруватись, в першу чергу, на них;
- необхідно ретельно розрахувати на протязі якого часу і в якій послідовності інвестувати в ІТ. Облік фактора часу (своєчасність інвестування) дозволить у повному обсязі реалізувати потенціал технологічних інновацій.

Таким чином, обдуманий вибір і впровадження автоматизованих систем управління (АСУ) з врахуванням особливостей компанії дозволить розкрити конкурентні переваги та оптимізувати бізнес-процеси підприємства.

На сучасному етапі набули широкого поширення автоматизовані системи управління рівня ERP (Enterprise Resource Planning – планування ресурсів підприємства) і ERP II (Enterprise Resource and Relationship Processing – управління ресурсами і зовнішніми зв'язками підприємства) [1].

Більшість сучасних ERP – систем побудовано за модульним принципом, що дає замовнику можливість вибору і впровадження тільки необхідних саме йому модулів. Модулі різних ERP – систем можуть відрізнятись як за назвою, так за змістом. Проте існує типовий набір функцій для програмних продуктів класу ERP. До таких належать:

- ведення конструкторських і технологічних специфікацій, які визначають склад кінцевого продукту, а також матеріальні ресурси і операції необхідні для його виготовлення;

- управління попитом і формування планів продажів і виробництва. Ці функції призначенні для прогнозування попиту і планування випуску продукції;

- планування потреби у матеріалах. Дозволяє визначати об'єми різних видів матеріальних ресурсів (сировини, матеріалів, комплектуючих) необхідних для виконання виробничої програми, а також терміни постачання, розміри партій і т.д.;

- управління запасами і закупівельною діяльністю. Дозволяє організувати ведення договорів, реалізувати схему централізованих закупівель, забезпечити облік і оптимізацію складських запасів і т.д.;

- планування виробничих потужностей. Ця функція дозволяє контролювати наявність доступних потужностей і планувати їх завантаження, включає як укрупнене планування потужностей (для оцінки реалістичності виробничих програм), так і більш детальне планування, аж до окремих робочих центрів;

- фінансові функції. В цю групу входять функції фінансового обліку, управлінського обліку, а також оперативного управління фінансами;

- функції управління проектами. Забезпечують планування задач проекту і ресурсів, необхідних для його реалізації.

На вітчизняних підприємства системи класу ERP функціонують в дещо «урізаному» вигляді. Основні відмінності між зарубіжними і вітчизняними системами класу ERP полягають в наступному:

- зарубіжні системи орієнтовані на добре структуровану ієрархічну систему процесів притаманних компанії;

- зарубіжні системи, як правило базуються на наборі стандартів, яким процеси повинні відповідати, наприклад стандарт ERP;

- зарубіжні системи, спрямовані на автоматизацію управління і підтримують повний набір керованих функцій (в межах процесу або підприємства): планування – контроль відхилень (облік) – регулювання;



- зарубіжні системи можуть включати додаткові модулі, які дозволяють оптимізувати виконання низки окремих управлінських задач, наприклад вибір оптимального маршруту при управлінні транспортом і т.п.;
- вітчизняні системи, як направило, направлені на розв'язання тільки завдань обліку і генерації бухгалтерської звітності.

Системи призначені для автоматизації різних видів обліку і управління підприємством можна поділити на три основних класи:

1. Локальні системи;
2. Середні інтегровані системи;
3. Крупні (великі) інтегровані системи [2].

Ефективність застосування вказаних систем залежить від багатьох факторів. Якісна характеристика ефективності застосування виділених видів систем в залежності від індивідуальних особливостей підприємств наведена на рис. 1.

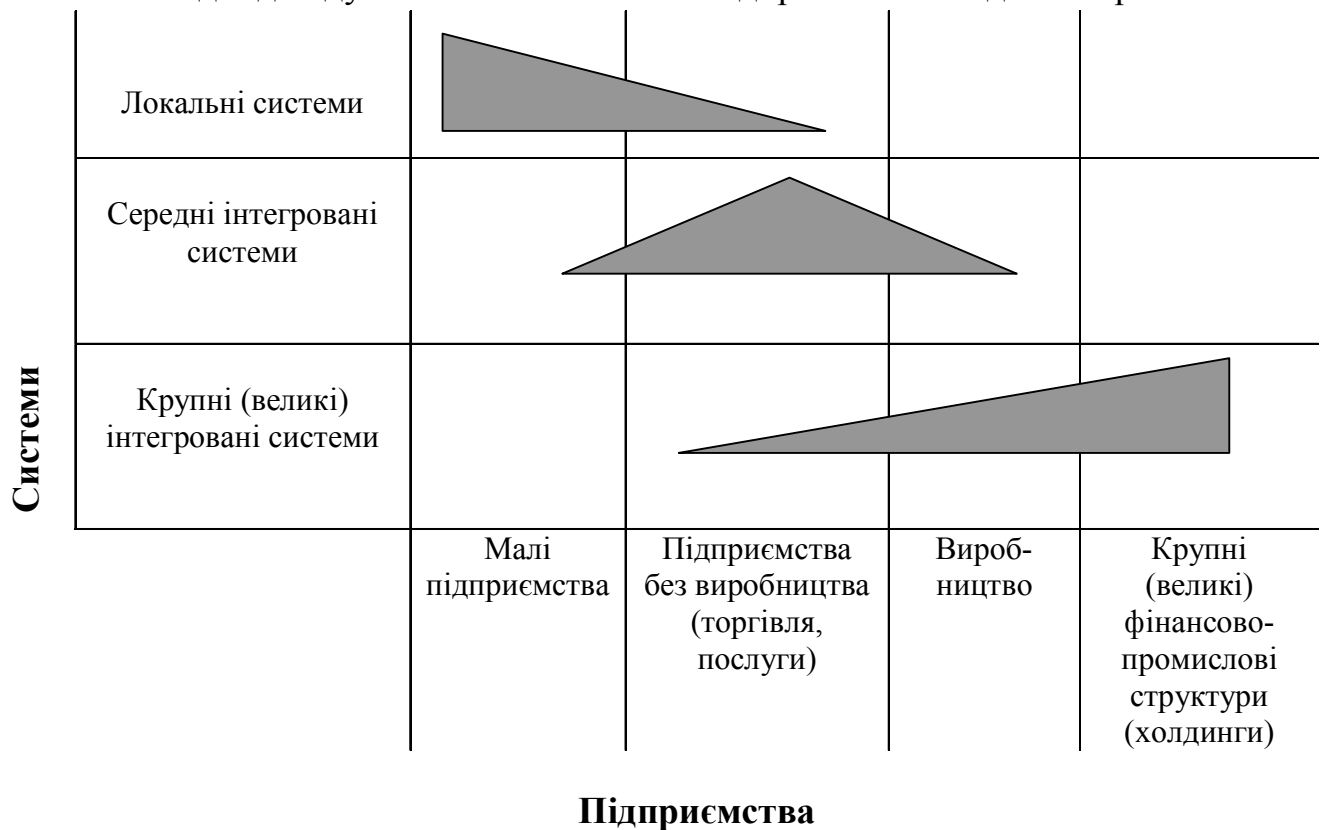


Рис. 1. Ефективність застосування систем автоматизації

Дослідження економічної літератури [1; 2] та практичного досвіду дозволяє виділити основні причини необхідності впровадження автоматизованих систем на підприємстві:

- заміна існуючих систем, які не відповідають потребам сучасного бізнесу (по-перше: фрагментарних та тих, що не дозволяють сформувати консолідовану картину діяльності підприємства; по-друге: тих, що мають незадовільну швидкість виконання основних бізнес-процесів і недостатню оперативність

отримання та обробки інформації; по-третє: тих, що не масштабуються під нові завдання бізнесу, який постійно розвивається; по-четверте: тих, що створюють серйозні труднощі з логістикою і плануванням діяльності підприємства);

- необхідність розширення контактів та їх постійна підтримка з постачальниками та клієнтами;

- отримання оперативної інформації про господарські процеси, які відбуваються в організації; - досягнення бажаного рівня конкурентної переваги.

Про використанні АСУ правильніше говорити, про зниження корпоративних витрат, ніж про отримання реального прибутку. Але більш важливим є те, що після запровадження АСУ в керівництва підприємства з'являється можливість комплексного аналізу і генерування на нього основі стратегічних рішень. Таким чином, можна зробити висновок, що інвестування коштів у впровадження системи автоматизації облікових процесів не розкіш, а практична необхідність.

Література:

1. Харитонов С.А., Шуремов Е.П., Чистов Д.В. Информационные системы бухгалтерского учета / С.А. Харитонов, Д.В. Чистов, Е.Л. Шуремов. – М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2010. – 160с.

2. Федорова Г.В. Информационные технологии бухгалтерского учета, анализа и аудита / Г.В. Федорова. М.: Издательство «Омега-Л», 2009. – 296с.

УДК 657.4

**Домбровська Н.Р.,**

к.е.н., доцент, Чортківський інститут підприємництва і бізнесу,  
Тернопільський національний економічний університет

## **УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ КОМП'ЮТЕРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ**

Удосконалення організації обліку можливе завдяки впровадженню та використанню сучасних технологічних засобів спеціалізованого програмного забезпечення. В зв'язку з цим комплексна автоматизація обліку господарської діяльності підприємства є пріоритетною у порівнянні з частковою автоматизацією окремих ділянок обліку.

Проблемам удосконалення обліку дебіторської заборгованості в умовах комп'ютерних технологій присвячено праці вчених М.М. Бенько, І.М. Медведик, В.О.Осмятченко, З.М.Холод та інших.

Облік дебіторської заборгованості має низку особливостей, які повинні бути враховані у контексті використання комп'ютерних технологій. Аналіз програмних продуктів щодо обліку дебіторської заборгованості вказало на розповсюдженість використання "1С: Підприємство". З точки зору

інформаційно-програмної структури даний продукт автоматизації обліку в системі управління підприємством містить наступні модулі (режими): режим “ведення бухгалтерського обліку”, який представлено у вікні “Запуск системи” у вигляді піктограми 1С: Підприємство; режим “Конфігуратор” (формується структура самої конфігурації системи); “Інформаційна база підприємства” (являє собою інформаційну систему підприємства, з її певною структурою).

Бухгалтерський облік розрахунків з дебіторами з використанням програми “1С: Бухгалтерія 8.0” можна умовно поділити на два етапи: 1) дослідження поточних змін у складі активів і зобов’язань внаслідок реєстрації операцій з виникнення дебіторської заборгованості; 2) узагальнення поточних показників дебіторської заборгованості у фінансовій звітності [1, 106].

Програмний продукт “1С: Бухгалтерія” є досить ефективним при обліку розрахунків з дебіторами. Дана програма зручна й не потребує значних навичок роботи з комп’ютером з боку користувача. Практично на кожне питання можна знайти відповідь у гнучкій системі допомоги, яка вмонтована в даний програмний продукт. Водночас дана програма забезпечує не тільки облік, аналіз розрахунків з покупцями та замовниками, а й інші бухгалтерські облікові процеси. Так, зокрема, облік у програмі “1С: Бухгалтерія” побудований на основі плану рахунків, а тому відповідає вимогам Національних стандартів бухгалтерського обліку та інших нормативно-законодавчих актів, які регулюють бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні.

Незважаючи на те, що сучасні промислові підприємства досить непогано оснащені комп’ютерною технікою та програмним забезпеченням, рекомендуємо в бухгалтерському обліку (та і в управлінні підприємством загалом) використовувати поєднання інформаційних систем ERP і CRM.

Діяльність будь-якого підприємства включає в себе стандартний набір процесів: планування, виробництво, облік та контроль. Для вдосконалення цих процесів застосовуються системи ERP. На відміну від системи ERP, що оптимізує внутрішні бізнес-процеси, системи CRM у центр уваги ставлять клієнта підприємства. CRM дає змогу отримати максимально можливу інформацію про своїх клієнтів, використовуючи її для ефективної організації всіх бізнес-процесів.

Український ринок систем, здатних комплексно управляти внутрішніми ресурсами підприємства та взаємодіями з контрагентами (постачальниками, клієнтами, партнерами), на жаль невеликий. Наразі представлено управлінський програмний продукт, який здатний інтегруватися до вже існуючих на підприємстві інформаційних потоків, реалізований на базі комплексної системи управління підприємством “BS Integrator” [2, 198]. Подібна система легко трансформується під зміни, що постійно відбуваються у вітчизняному законодавстві. При цьому в поєднанні з гнучкістю налаштування її функціональність не поступається західним аналогам. Система має

спеціальний модуль, що реалізує функції стандарту CRM-модуль “BS Маркетинг”. Модуль “BS Маркетинг” дає змогу пов’язувати різні бізнес-процеси, що відбуваються на підприємстві та ділову інформацію від існуючих клієнтів за допомогою цілісного інформаційного середовища [3, 86]. При цьому фахівцям усіх підрозділів надається різнорівневий доступ до інформації про ринок, клієнтів, партнерів, аналітику тощо.

При впровадженні такої системи на підприємстві бухгалтер отримує, насамперед, зручний інструмент для накопичення та використання інформації про клієнтів та партнерів. До системи вводяться всі доступні дані про клієнта та враховується вся інформація стосовно взаємодії “клієнт-підприємство”.

Вважаємо, що безсумнівними перевагами запропонованої інформаційної системи автоматизованого бухгалтерського обліку є простота у роботі, автоматизація формування бухгалтерських проводок і звітності, налагодження на різні стандарти ведення бухгалтерського обліку. При цьому також зберігається можливість інтеграції наведеної інформаційної системи до використовуваних на сьогоднішній день програмних продуктів “1С: Підприємство” та “1С: Бухгалтерія”.

Таким чином, впровадження разом із програмним продуктом “1С: Бухгалтерія” CRM-системи, реалізованої на базі інформаційної системи оптимізації бізнес-процесів управління підприємством “BS Integrator” на підприємстві бухгалтер отримує зручний інструмент для накопичення й використання інформації про клієнтів та партнерів.

#### Література:

1. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку: монографія / М.М. Бенько. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 336 с.
2. Медведик І.М. Напрямки удосконалення обліково-аналітичних досліджень дебіторської заборгованості / І.М. Медведик, О.І. Конопльова // Аграрний вісник Причорномор’я. – 2006. – вип. 37. – С. 198–201.
3. Осмятченко В.О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій : монографія / В.О. Осмятченко. – К. : КНЕУ, 2010. – 263 с.

## **ТРАНСФОРМАЦІЯ ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ В УМОВАХ ПЕРЕХОДУ ДО НОВОЇ ПАРАДИГМИ**

Інформація є важливим фактором впливу на глобалізаційні процеси, змінюючи вектор прийнятих політичних та економічних рішень. Впливаючи на свідомість суспільства, інформація не тільки відображає, а й конструє соціальну та економічну реальність. Становлення інформаційного суспільства передбачає підпорядкування економічного зростання якісним параметрам соціального та економічного розвитку, оскільки подальший прогрес визначатиметься не стільки виробництвом товарів, скільки розширеним використанням інформації.

Особливості соціально-історичного процесу, в якому реалізується інформаційна революція, який визначає новий стан суспільства і отримав назву інформатизації суспільства, припускають прискорений розвиток і впровадження інформаційних технологій, а також експоненціально зростаючий приріст інформації. Зазначений процес є об'єктом особливого інтересу з точки зору його визначального впливу на національну систему бухгалтерського обліку на макрорівні та на окрему систему обліку суб'єкта господарювання на мікрорівні.

Перед бухгалтерським обліком постають нові завдання в контексті специфічних потреб економіки знань, зокрема, відображення в обліку нових об'єктів та визначення цінності самої інформації бухгалтерського обліку і можливості її капіталізації. Зазначене обумовлює перехід бухгалтерського обліку до нової інформаційної парадигми (рис. 1).

Економіка інформаційного суспільства передбачає розширене використання основних ресурсів: землі, праці, капіталу, підприємницьких здібностей та інформації. Перші чотири служать факторами виробництва, а останній – необхідною умовою їх ефективного використання, оскільки інформація специфічним чином переносить свою вартість на той продукт, у виробництві якого застосовується. Основне спрямування розвитку бухгалтерського обліку – підвищення якості інформації, що формується в його системі. У сукупності економічної інформації найбільшу питому вагу займає облікова, що базується на даних бухгалтерського обліку. На частку цієї інформації припадає понад 80 % загального обсягу економічної інформації. Саме бухгалтерський облік фіксує і накопичує синтетичну та аналітичну інформацію про стан і рух майна підприємства, джерела його утворення, господарські процеси, кінцеві результати фінансової та господарської діяльності суб'єкта господарювання.



Рис. 1. Перехід бухгалтерського обліку до нової парадигми

Бухгалтерський облік є основним джерелом інформації в системі інформаційного забезпечення економіки, яке, однак, не використовується належним чином. Реформи в системі бухгалтерського обліку, які проводилися в Україні, ігнорували його значення. В контексті глобалізаційних перетворень, зміни орієнтирів вітчизняної економіки в напрямі наближення до західних облікових моделей, деякі методологічні та методичні прийоми обліку видаються неактуальними. Багатоваріантність правил та методик ведення бухгалтерського обліку не тільки не забезпечує підвищення методологічного рівня і на цій основі якості облікової інформації, а й призводить до її суттєвого викривлення.

Для забезпечення гармонізації мікро- і макро- обліку необхідною є розробка такої моделі господарської діяльності у формі бухгалтерської звітності та методики формування її показників, яка б забезпечила отримання безпосередньо з інтегрованої системи обліку відомостей, що характеризують процеси виробництва, розподілу, перерозподілу та споживання суспільного продукту і національного доходу в масштабі окремого суб'єкта господарювання.

Облікова інформація на макроекономічному рівні використовується різними групами користувачів: статистичними та податковими органами, державними органами, проте, вона не береться до уваги при плануванні, прогнозуванні, виробленні тактичних і стратегічних рішень розвитку економіки та держави в цілому. Національна стратегія економічного розвитку України в умовах інформаційного суспільства повинна будуватися з врахуванням специфіки та



основних тенденцій глобалізаційних процесів, враховувати імперативи концепції сталого розвитку країн світу. Розвиток економіки України буде успішним лише за умови досконалої організації обліку її ресурсів. На сьогодні ж слід констатувати, що тіньовий сектор економіки України залишається значним за обсягом оборотів. При цьому достовірність показників, що формуються в обліку, можна забезпечити виключно шляхом регулювання методик їх отримання.

Сучасний методологічний стан обліку України характеризується переходом від уніфікованої методології до розмаїття методологічних засад, що призводить до багатоваріантності облікової політики та неможливості використовувати інформацію обліку на макрорівні. Необхідним є підвищення рівня регламентації системи обліку та мінімізація кількості альтернативних методик, зростання ролі державного регулювання обліку. Незалежне зовнішнє регулювання і контрольоване саморегулювання повинні мати на меті досягнення суспільного захисту.

На законодавчому рівні необхідно посилити адміністративну та кримінальну відповідальність за фальсифікацію та викривлення показників звітності та даних обліку, що збільшить значення бухгалтерської інформації на мікро- та макрорівнях. Методологія обліку повинна сприяти формуванню такого ступеня прозорості облікової інформації, яка б забезпечувала довіру з боку користувачів обліку та надавала можливість контролю формування звітних показників.

УДК 378.330

**Журавель Г. П.,**  
к.е.н., професор, проректор з науково-педагогічної роботи,  
Тернопільський національний економічний університет

## **ВАЖЛИВІ ЧИННИКИ ЯКІСНОЇ ПІДГОТОВКИ ЕКОНОМІСТІВ**

Однією з передумов якісної підготовки фахівців у вищих навчальних закладах України є адаптація принципів європейських домовленостей у вітчизняне освітнє середовище.

Минуло понад 7 років із часу, коли наша країна була прийнята асоційованим членом розвитку спільного європейського освітнього простору під назвою – Болонський процес. За цей період ВНЗ України активно включились у цей процес, і на сьогодні виконали всі можливі принципи прийнятих спільних рішень. Це дає підстави провести аналіз результатів проведених змін і визначити шляхи дальшого реформування законодавства.

Теорія доводить, а практика підтверджує, що світові інтеграційні процеси другої половини ХХ століття переросли у міждержавні глобалізаційні об'єднання у всіх галузях економіки окремих країн, сферах життя і діяльності людей в т. ч. і освіті.

Як виявилось, освітня галузь є центральною, оскільки від її рівня співставлення із загальноприйнятими принципами залежить інтегрування навчання шкільної і студентської молоді та інших сфер життя і діяльності людей.

Аналізуючи мету і завдання Болонської та наступних декларацій, прийнятих міністрами освіти європейських країн, бачимо, що їх виконання забезпечує національну ідентичність і співставлення окремих параметрів, та базується на принципах демократичності і прозорості прийнятих рішень.

За час, що пройшов окремі завдання Болонських домовленостей ВНЗ виконали, однак, реалізація більшості завдань потребує законодавчих змін. Важливими документами на шляху виконання чергових завдань Болонського процесу є Постанова Кабінету Міністрів України № 1341 від 23 листопада 2011 року “Про затвердження Національної рамки кваліфікацій” і Закон України “Про систему професійних кваліфікацій”. Однак, дія цих документів потребує дальшого розроблення і прийняття нормативно-правових актів у сфері освіти, зайнятості та соціально-трудова відносинах [1, 2].

Сповільнює реалізацію завдань Болонського процесу неприйняття нової редакції Закону про вищу освіту. Відсутність законодавчого забезпечення проведення необхідних змін скоує ініціативи окремих ВНЗ і послаблює дію попередньо прийнятих рішень і впроваджень, не сприяє вирішенню проблем, що стоять перед освітою. “Одна з них – Болонський процес: якщо 2007 року Україна за адаптацію до нього мала 3,8 – 3,9 бала з 5-ти можливих, то торік ця оцінка знизилась до 2,2 – 3 [3]. У квітні ц. р. в Бухаресті конференція міністрів освіти Європи оцінювала прогрес різних країн в Болонському процесі. І за п’ятибальною системою Україна отримала “двійку”. Болонський процес у нас – це, в основному, бюрократична імітація дій, які потрібно було впроваджувати [4]. Таке становище призводить до зниження мотивації розроблення і дальшого впровадження Болонських принципів, через що щороку вчитися за кордон їде майже 20 тис. українців [5].

Окремі результати впровадження принципів Болонського процесу дають позитивні результати. Зокрема, використання кредитно-модульної системи організації навчання і єдиної шкали оцінювання знань студентів – ECTS підвищило відповідальність студентів при підготовці до занять протягом семестру. Навчальний процес став рівномірно напруженим впродовж навчального року. Підвищився рівень засвоєності студентами змісту дисциплін.

При діючій кредитно-модульній системі навчання витрачається багато аудиторного часу на проведення модульних форм діагностичного контролю, в той час коли зменшуються загальні і аудиторні години.

Об’єм часу відведеного навчальним планом на вивчення дисциплін вимірюється навчальними кредитами. Його величина в окремі періоди

становила 54, 36, а сьогодні - 30 годин. Постійне зменшення величини кредиту призвело до зменшення часу на вивчення дисциплін і, відповідно, зменшення аудиторного (контактного часу) з 36 до 26 – 18 годин і збільшення часу відведеного студентам на самостійне вивчення, з 18 до 25 годин упродовж тижня. Розподіл навчального часу між аудиторними заняттями і самостійною роботою студентів європейськими документами не регламентується.

Національна Академія педагогічних наук України на семінарі “Концептуальні засади підвищення економічної ефективності системи професійної і вищої освіти” запропонувала знизити економічні витрати на підготовку фахівців за рахунок зменшення аудиторного навантаження студентів та доведення його до 20 тижневих годин, і, на основі ІКТ, підвищити ефективність організації їхньої самостійної роботи [6, с. 121]. Економічна ефективність вимірюється відношенням ефекту до затрат. Зниження затрат, у цьому випадку, не гарантує ефективного результату, а навпаки. Запропонована економія може перетворитися у невідновлені, в перспективі, національні втрати.

Великі позитивні зрушення очікуються в економіці від впровадження Національної рамки кваліфікацій, яка включає в себе цілу систему заходів:

- змін у законодавстві про освіту і працю (введення понять “формальне”, “неформальне” навчання, узаконення процедур сертифікації кваліфікацій і т. д.);
- формування відповідних інституційних механізмів для регулювання кваліфікацій, умов одержання свідоцтв і дипломів, процедур оцінки і визнання кваліфікацій;
- змін у класифікації видів професійної діяльності та освітніх програм, які не повною мірою відображають існуючу ситуацію на ринку праці;
- створення механізмів прогнозування ситуації на ринках праці та освітніх послуг.

Впровадження національної системи кваліфікацій, складовою якої є національна рамка кваліфікацій (НРК), сприятиме підготовці фахівців у відповідності до потреб ринку праці, а також мобільності студентів і працівників на міжнародному рівні, глибшій інтеграції у європейський союз.

Ефективність навчального процесу залежить від рівня підготовленості та вмотивованості двох учасників - студентів і науково-педагогічних працівників. Останнім часом увага зосереджується на студентові, оскільки не викладач вчить студента, а студент навчається у викладача. Це не знижує роль і значення викладача, а робить його центральною фігурою у навчальному процесі. Важливо створити необхідні умови для піднесення престижу науково-педагогічної праці і підвищення рівня її кваліфікації.

Сьогодні спостерігається загрозлива тенденція погіршення якості вищої освіти. Сектор вищої освіти не бере на себе роль лідера у проведенні передових

наукових досліджень у навчальних закладах, які є основою елітної університетської підготовки [7, с. 33]. Не сприяє підвищенню рівня підготовки студентів зайва кількість напрямів і спеціальностей, і недостатньо збалансована з потребами суспільства та ринком праці. Рівень бакалавра не має визнання в суспільстві через невизначеність його місця на ринку праці. Надається перевага розвитку економіки послуг, а не економіки виробництва. ВНЗ майже всіх галузей готують фахівців сфери послуг. Без розвитку виробництва сфера послуг обмежена у ресурсах.

Фахового спеціаліста для вітчизняної економіки готує не тільки університет, який виконує лише технологічну фазу підготовки. У процесі підготовки активну участь беруть середня школа та економіка. Школа-постачальник абітурієнтів для вищої школи, національна економіка – замовник випускників вищої школи. Багаторічна практика оцінки впливу рівня підготовки абітурієнтів у школі на кондиційність навчання у ВНЗ становить близько 40 %. Університет може вплинути на рівень підготовки випускника на 60 % його кондиційності [8, с. 35].

Виходячи з цього, окремі автори стверджують, що тільки 170-180 балів незалежного оцінювання знань вступників гарантують належний рівень освіченості майбутніх студентів [9, с. 35].

Знижує мотивацію до навчання у студентів обмежена можливість їхнього працевлаштування. Держава залишилась осторонь від використання випускника, на підготовку якого затратила кошти. Частка випускників вітчизняних ВНЗ, які відразу отримують роботу за спеціальністю, не перевищує 30 %, більшість молодих спеціалістів задовольняються нефаховим використанням їхньої праці роботодавцем [10, с. 13].

Впливає на якість підготовки економістів той факт, що таких фахівців готують майже всі вищі навчальні заклади, не маючи на це обґрунтованих підстав. У результаті в країні виникло перевиробництво цих випускників, і це знову відвернуло увагу відомчого Міністерства від підтримки розвитку економічних вузів.

Вища освіта – це джерело, з якого кожна нація черпає свою культуру, повагу сусідів, упевненість у майбутньому. Найочевидніша перевага народу – високий рівень його вищої освіти. Соціальна девальвація освіти згубніша за економічну кризу, оскільки остання короткострокова, вади ж освіти спотворюють та сповільнюють діяльність багатьох поколінь.

Вирішення назрілих освітніх проблем, на основі глибокого аналізу вітчизняного і зарубіжного досвіду, забезпечать поступальний і сталий розвиток нашого суспільства, його результативну інтеграцію у європейський і світовий глобалізаційний простір.

Література:

1. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Національної

- рамки кваліфікацій” № 1341 від 23 листопада 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
2. <http://zakon1.rada.gov.ua>
  3. Моїсеєва Т. Виші на фініші / Т. Моїсеєва, Л. Партоленко // Урядовий кур’єр. – 2012. – № 138 від 3 серпня.
  4. <http://news.finance.ua/ua//1/2012/08/29/286557/printable>
  5. Моїсеєва Т. Гарвард для нас не авторитет / Т. Моїсеєва // Урядовий кур’єр. – 2012. – № 138 від 20 липня.
  6. Вісті з національної академії педагогічних наук України // Вища освіта України. – 2011. – № 4. – С. 121.
  7. Зверяков М. Особливості формування магістерських програм наукового і професійного спрямування з урахуванням вимог бізнес-середовища / М. Зверяков, А. Ковальов, Т. Кублікова // Вища школа. – 2011. – № 4. – С. 23– 33.
  8. Зіньковський Ю. Вища освіта у Вітчизняних системах навчання та економіки / Ю. Зіньковський // Вища школа. – 2011. – № 9. – С. 16– 26.
  9. Проценко. О. Навчальний процес: проблеми та досвід їх вирішення / О. Проценко, О. Русєва // Вища школа. – 2011. – № 4. – С. 34– 41.
  10. Зіньковський Ю. Камені спотикання вітчизняної вищої освіти / Ю. Зіньковський // Вища школа. – 2011. – № 3. – С. 7– 18.

УДК 657

**Задорожний З.-М.В.,**

д.е.н., професор, проректор з наукової роботи,  
Тернопільський національний економічний університет

## **ШЛЯХИ РЕФОРМУВАННЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ**

Глобалізація світової економіки, євроінтеграційні процеси в Україні, залучення іноземних інвестицій у національну економіку вимагають подальшого реформування системи бухгалтерського обліку, забезпечення її відповідності міжнародним стандартам. Слід зазначити, що процес цього реформування триває вже більше 20 років. Розпочався він з набуття чинності Указу Президента України №303 від 23.05.1992 «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку і статистики». 28 жовтня 1998 р. постановою Кабінету Міністрів України була затверджена програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів.

Після проведення реформування вітчизняного обліку у 2000 р. шляхом прийняття Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та

нового Плану рахунків 24 жовтня 2007 р. розпорядженням Кабінету Міністрів України № 911-р була схвалена Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, а Постановою цього ж органу від 16.01.2007 р. №34 - Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 рр [1,2]. Аналіз названих нормативних документів теж свідчить про те, що не всі пункти завдань, які зазначені в них, виконані на сьогоднішній день. Метою вищезазначених стратегій є удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу. У них чітко прописані їхні завдання та напрями реалізації, окремі пункти яких, на жаль, до цих пір не виконані. Слід зазначити, що нині в науковій літературі можна зустріти різні точки зору на шляхи реалізації названих стратегій та реформування вітчизняної системи обліку. Одна група науковців виступає за відміну національних стандартів з обліку і повну їх заміну міжнародними, інша навпаки є противником міжнародних стандартів, оскільки, на їх думку, останні не враховують національних особливостей. Різняться думки вітчизняних науковців і щодо шляхів узгодження вимог бухгалтерського обліку і податкового законодавства.

На наш погляд, вести облік за міжнародними стандартами повинні тільки ті підприємства, фінансова звітність яких оприлюднюється. Щодо інших підприємств, то немає потреби переходити їм на міжнародні стандарти обліку. Зміни, які були внесені до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з цього питання (ст. 12<sup>1</sup>), на нашу думку, є цілком обґрунтованими.

Як вірно зазначає Л.В. Нападовська, в такому вигляді, в якому існує на сьогодні вітчизняна система бухгалтерського обліку, вона не в змозі задовольняти потреби як внутрішніх так і зовнішніх користувачів [3, с. 3-4] Автор чітко окреслила напрями реформування цієї системи, з якими можна повністю погодитися. Особливо це стосується вдосконалення нормативно-правових актів, які регулюють методологічні засади фінансового та податкового обліку і гармонізацію облікових систем. Після набуття чинності Податкового кодексу України з 1.04.2011 р. в частині оподаткування прибутку значно скоротилися відмінності між бухгалтерським та податковим обліком щодо методики визначення витрат та доходів підприємства. Однак окремі розбіжності між названими видами обліку все ж таки залишилися. Для вирішення цього питання, на нашу думку, потрібно внести певні зміни до Податкового кодексу, а також прийняти методичні рекомендації з обліку податкових різниць.

Одним із невирішених завдань Стратегії застосування міжнародних стандартів є недостатня підготовка кадрів з підвищення їх знань з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Думається, тут



більш активно для вирішення цієї проблеми повинні долучитися вищі навчальні заклади економічного профілю, які могли б проводити спеціальні курси, семінари з вивчення міжнародних стандартів практикуючими бухгалтерами.

На сьогодні досить актуальними є питання удосконалення теорії та методології бухгалтерського обліку. Хоча останнім часом захищено низку докторських дисертацій з цих питань, водночас, на нашу думку, їх все ж таки недостатньо.

Подальшого розвитку потребують напрацювання з питань автоматизації бухгалтерського обліку, розробки нових систем інформаційного забезпечення працівників менеджменту та власників підприємств щодо ефективності діяльності суб'єктів господарювання та їх структурних підрозділів.

Всі вищезазначені пропозиції повинні, на нашу думку, прискорити процес реформування вітчизняної системи обліку з метою її відповідності сучасним вимогам внутрішніх та зовнішніх користувачів.

#### Література:

1. Спільний лист Національного банку України, Міністерства фінансів України та Державної служби статистики від 07.12.2011 № 12-208/175 7-14830, №31-08410-06-5/30523, № 04/4-07/702 «Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності». [Електронний ресурс]. -Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/id=293538>.

2. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: Розпорядження КМУ від 24.10.2007 № 911-р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.

3. Нападовська Л.В. Удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - № 6. - С. 3-7.

4. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова КМУ від 16.01.2007 № 34. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.

5. Голов С.Ф. Стан наукових досліджень з бухгалтерського обліку в Україні: деякі спостереження // Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - №7. - С. 3-9.

6. Легенчук С. Місце практики в бухгалтерському обліку: нове бачення // Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - №6. - С.8.

7. Трофимова Л.Б. Эволюционные этапы становления финансовой отчетности в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. 2012. - №39 (237). - С. 14-23.

## **УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА КОМПАНИИ В ЦЕЛЯХ КСО**

Основополагающим принципом социального учета и корпоративной социальной отчетности (далее КСО) выступают социальные приоритеты, определенные в принятой социальной политике компании.

Бухгалтерский финансовый учет основан на консерватизме отражения хозяйственной деятельности предприятия, а социальный учет (при соблюдении требования качества отчетности) предполагает постоянное совершенствование методов отражения социально-ориентированной деятельности. Если ведение бухгалтерского учета носит динамический характер отражения хозяйственной деятельности предприятия, то социальный учет согласно стандартам КСО отражает в отчетности только результативные показатели в период завершения той или иной социальной программы и имеет имиджевый характер [1, 27].

Проецирование социального учета и отчетности в практическую плоскость для предприятия требует формирования адаптированного инструментария, позволяющего учитывать доходы и расходы, связанные с осуществлением социально-ориентированной и социально-ответственной хозяйственной деятельности. Таким инструментарием может выступать учетная политика и рабочий план счетов бухгалтерского учета, составленный таким образом, чтобы удовлетворять целям сбора и отражения информации, необходимой для составления КСО. Степень детализации рабочего плана счетов определяется потребностями руководства и устанавливается компанией самостоятельно.

С технической точки зрения, изменения, вносимые в бухгалтерский учет для обеспечения нужд управления эколого-социальной деятельностью, обусловленные целями устойчивого развития компании, можно рассматривать как совершенствование организации аналитического учета затрат [3, 83].

На первом этапе подготовки к разработке учетной политики и рабочего плана счетов, исходя из того, что данные бухгалтерского учета - основной источник открытой информации для формирования показателей социальной отчетности, необходимо определить, какие хозяйственные операции, подлежащие отражению в бухгалтерском учете, можно интерпретировать как социально значимые. Именно такое дифференцирование всей совокупности хозяйственных операций по этому признаку, на наш взгляд, позволит отразить в учетной политике предприятия стратегические цели, определенные управлением компании в области КСО.

На втором этапе надо определить значимость, или «социальный вес» этих операций, что позволит соотнести информацию с перечнем показателей КСО.

Прокомментируем это на примере хозяйственной операции по модернизации основных средств компании, имеющих природоохранное значение. Таковую операцию можно интерпретировать как имеющую социальную значимость, поскольку она одновременно:

- является показателем ответственного отношения бизнеса к экологической безопасности;
- направлена на снижение экономических издержек природопользования;
- важна с точки зрения региональных властей и местного сообщества для восприятия деятельности компании, как ответственной к региону размещения бизнеса.

Ранжируя «социальную значимость» показателей, отметим, что операция «модернизация основных средств природоохранного назначения» имеет:

1. прямое отношение к формированию показателей корпоративной социальной отчетности, характеризующих результаты деятельности по:

- экономической устойчивости (снижение издержек),
- экологической безопасности (рациональное природопользование).

2. косвенное отношение к социальным показателям:

- социальное партнерство с местными органами власти.

На третьем этапе разрабатывается рабочий план счетов бухгалтерского учета компании, предназначенный для отражения всех аспектов социально-ориентированной и социально-ответственной деятельности предприятия. Он может быть построен в нескольких аналитических уровнях, которые позволяют дифференцировать суммы, отнесенные на счета в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета и требованиями международных стандартов корпоративной социальной отчетности. Последний аналитический уровень может быть начальным для социального учета в рамках управленческого учета.

Отражение социальной направленности в плане счетов определяется главным бухгалтером, и обусловлено:

- особенностями компании, согласно ее отраслевой принадлежности;
- принятыми компанией стратегическими целями в сфере КСО [2, 61].

Отметим, что совокупность международных стандартов КСО, которыми руководствуется компания в своей социально-ориентированной деятельности, необходимо конкретизировать в учетной политике, поскольку в настоящее время имеется несколько признанных групп стандартов КСО.

Кроме того, порядок формирования и раскрытия показателей в финансовой и налоговой отчетности российских предприятий имеет четко прописанную нормативную основу. Для КСО в настоящее время такая основа не сформирована, поэтому компаниям, опираясь на международные стандарты корпоративной социальной отчетности, следует в учетной политике прописать

этот порядок, что позволит получить отчетность, удовлетворяющую качественной характеристике «Понятность» для внешних пользователей.

Литература:

1. Алигаджиева Е.М. Постановка социального учета // "Экономический анализ: теория и практика", 2008, № 21
2. Голубева Н.А. Постановка учета эколого-социальной деятельности предприятия в условиях формирования корпоративной социальной отчетности // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 27 (156). С. 61 - 66.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. 4-е изд. М.: Омега-Л, 2006.

УДК 657.6

**Клевец В.Б.,**

к.е.н., доцент, Чортківський інститут підприємництва і бізнесу,  
Тернопільський національний економічний університет

## **ВПРОВАДЖЕННЯ КОМПЛЕКСНОЇ АВТОМАТИЗОВАНОЇ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ**

Умови переходу світової економіки від індустріальної до інформаційної вимагають використання ефективних інформаційних систем у всіх управлінських процесах. При прийнятті управлінських рішень менеджмент підприємства має керуватись достовірною та своєчасною інформацією про зовнішній стан, постійно досліджуючи той сектор ринку, до якого воно належить.

Свій внутрішній стан господарюючий суб'єкт оцінює, здійснюючи контроль за різними аспектами його фінансово-господарської діяльності. Тому, ефективне управління підприємством має ґрунтуватися на постійному руху інформації як на внутрішньому, так і на зовнішньому рівнях. Обмін інформацією на зовнішньому рівні відбувається між підприємством і зовнішніми об'єктами, що мають вплив на діяльність підприємства або ж знаходяться у певних фінансово-господарських відносинах [1]. На внутрішньому рівні інформація циркулює між усіма структурними підрозділами, робочими місця та службами управління.

Внутрішня інформація підприємства складає велику кількість різного виду документів, які містять в собі різноманітну інформацію. Для ефективного управління підприємством інформація має бути відповідним чином опрацьована та згрупована за певними ознаками. Відсутність інформації, її недостовірність або ж її свідоме перекручення може призвести до невірною

управлінського рішення.

У масиві всього потоку інформації основну частину займає облікова інформація, яка має вагоме значення в управлінні підприємством. Обліковий підрозділ отримує великі масиви зовнішньої та внутрішньої інформації, опрацьовує вхідні дані та надає користувачам інформацію, що необхідна для прийняття управлінських рішень і складання всіх видів звітності, що подає підприємство [2]. Виходячи із зазначеного, можемо відмітити, що бухгалтерський облік є тією важливою функцією, яка в системі управління акумулює вхідну інформацію, опрацьовує її та надає можливість керівництву прийняти виважені рішення.

У цілому, під впливом зовнішніх та внутрішніх чинників, потік інформації постійно збільшується і, саме тому, без впровадження сучасних інформаційних технологій економічний підрозділ підприємства не може ефективно виконувати свої функції.

Вдосконалення управління потребує розвитку та впровадження інформаційної системи підприємства, яка б відповідали рівню управління господарюючого суб'єкта та сучасним інформаційним технологіям.

На даний час недоліком автоматизації обліку є те, що ця проблема не розглядається з позицій комплексного, системного підходу, який полягає в тому, що на інформації, яку надає облік ґрунтуються аудит та аналіз. Саме тому автоматизацію обліку, аналізу і аудиту потрібно розглядати взаємопов'язано.

У зв'язку з цим змінюється роль бухгалтерського обліку, а отже, методологічні й методичні його аспекти потребуватимуть коригування.

Інформаційні системи бухгалтерського обліку повинні задовольнити всі вимоги облікової політики підприємства та відповідати національним стандартам бухгалтерського обліку. Варто зауважити, що впровадження інформаційних технологій спрощує роботу облікових працівників, зводить до мінімуму кількість помилок, та оперативно впливає на процеси, що пов'язані діяльністю підприємств.

Комплексна автоматизована інформаційна система обліку, аналізу та аудиту є перспективним напрямком практичного застосування та сприяє підвищенню ефективності управління підприємством та результативності його діяльності.

Підвищенню економічної ефективності діяльності заважає використання бухгалтерських систем в автономному режимі, які знижують ефективність управління підприємством. Для усунення цього недоліку, потрібно створення інформаційної мережі підприємства загалом та підключення її до мережі Інтернет.

Вирішенню завдання підвищення актуалізації облікової інформації в сучасних умовах сприяє використання останніх досягнень у галузі інформаційних технологій та розробка оптимальних методів подання облікової інформації.

#### Література:

1. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови: [Начально-методичний посібник] / В.В. Сопко, О.В. Сопко. - К.: Знання, 2002. -С. 231.
2. Інформаційні системи на підприємствах: розвиток теорії та практики: монографія / [Левицький С.І., Лепя Р.М., Коваленко Ю.А. та ін.]. – Донецьк: ООО „Юго-Восток, ЛТД“, 2007. - 250с.
3. Основи інформаційних систем: навч. посібник /Ситник В.Ф. та ін. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. - К.: Вид-во КНЕУ, 2001. - 420с.

УДК 657

**Ковальчук Є.К.,**

к.е.н., доцент

**Панасюк В.М.,**

к.е.н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

### **РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЯК УМОВА ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ**

Динамічні процеси, що супроводжують сучасний етап розвитку України, вимагають особливої уваги та зважених управлінських рішень в реформуванні основних сфер економічного життя. Вже аксіомою є твердження, що найбільш важливим елементом управління господарською діяльністю є обліково-економічна інформація, яка повинна забезпечувати оптимальну ефективність управлінських рішень. Інформатизація управлінських та виробничих процесів, якість інформаційних ресурсів і ступінь їхнього використання належать до основних ознак адаптації підприємств до умов ринкової конкуренції.

Зміни в економічному житті вимагають адекватних змін і в обліково-аналітичному забезпеченні системи управління, що зумовлює необхідність трансформації національної системи бухгалтерського обліку. Одним із головних завдань у цьому напрямку є побудова якісно нової системи бухгалтерського обліку як засобу формалізації і відображення господарських процесів і аналізу, які повинні бути адаптовані одна до одної і в цілому до вимог управління.

Досягнення зазначеного можливе за умови дотримання основного об'єктивного закону розвитку бухгалтерського обліку: забезпечення його відповідності вимогам економічної системи. Основним завданням бухгалтерського обліку є упорядкування вхідної і вихідної інформації у відповідності до потреб користувачів. Тому облік, як складна система, потребує

відповідного механізму оптимізації та раціонального функціонування, що забезпечить якість обліку.

Продуктом (товаром) бухгалтерського обліку є інформація. Відповідно споживачі цього товару повинні визначати його зміст, а організація та методологія обліку сприяти одержанню інформації, яка б максимально задовольняла потреби споживачів. Тобто, інформаційні потреби користувачів визначають цілі бухгалтерського обліку, впливають на формування його предмету, принципів ведення.

Разом з тим, слід констатувати, що потреби різних груп користувачів змінюються і відрізняються та головне, що “ніхто серйозно не досліджував ці потреби, зокрема через соціологічні опитування та анкетування” [2, с.5]. Тому сучасна національна система бухгалтерського обліку – це результат компромісу інтересів учасників господарських процесів, визначених розробниками нормативних актів та вченими-економістами.

В ринкових умовах, в умовах необхідності розробки стратегічних планів розвитку підприємства, виникає потреба в інформації щодо досягнення стратегічних цілей. Відповідно, предметом обліку повинні стати не тільки ретроспективні, але і перспективні параметри господарської діяльності підприємства. Необхідно розробити моделі та встановити правила ведення обліку, що дасть можливість одержання інформації, здатної задовольнити потреби стратегічного управління. Інформація має бути якісною та адекватно впливати на економічну стабільність підприємства та подальший його розвиток.

Досягнути цього можливо за умови створення системи “багатоцільового бухгалтерського обліку, яка має бути досить гнучкою, щоб забезпечити різноманітні інформаційні потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів” [3, с.5], що потребує змін, в першу чергу, на законодавчому рівні, де бухгалтерський облік розглядається як ”процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень” [1]. Відомо, що такий облік – це інформаційна модель господарських процесів, що вже відбулися, а, відповідно, особливої цінності не представляє. Необхідно розширяти інформаційну базу для прийняття управлінських рішень за рахунок не фінансових показників, оскільки не можна задовольнити інформаційні потреби різних користувачів даними, які містяться у формах фінансової звітності.

Створення системи багатоцільового бухгалтерського обліку адекватної рівню розвитку господарської діяльності підприємств і можливості її подальшого вдосконалення потребує також розробки методології обліку, визначення принципів його ведення. Останнє вимагає у наукового бухгалтерського співтовариства перегляду базової теорії бухгалтерського

обліку [3, с.12].

Таким чином, основним завданням в реформуванні системи бухгалтерського обліку є вирішення питань щодо розвитку облікової системи як єдиної інтегрованої інформаційної системи підприємства, здатної адекватно відображати реальні господарські процеси та забезпечувати аналітично-прогнознi функції.

#### Література:

1. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, затверджений ВРУ 16.07.1999 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Голов С. Стан наукових досліджень з бухгалтерського обліку в Україні: деякі спостереження / С.Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №7. – С.3-9.
3. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С.Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №4. – С.3-13.

УДК 657

**Козлова М.О.,**

к.е.н., доцент кафедри фундаментальних економічних дисциплін,  
Житомирський державний технологічний університет

### **ТЕНДЕНЦІЇ РОЗШИРЕННЯ МІЖДИСЦИПЛІНАРНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ – ВИЗНАЧАЛЬНІ ПЕРЕДУМОВИ ПЕРЕХОДУ ДО НОВОГО ЕТАПУ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ЯК НАУКИ**

На сучасному етапі розвитку суспільства спостерігається закономірний перехід до міждисциплінарного пошуку у результаті посилення суперечливих, проте не взаємовиключних тенденцій інтеграції та диференціації у розвитку наук.

Сучасна наука, як правило, стикається зі складними системними об'єктами, які в окремих наукових дисциплінах часто вивчаються тільки фрагментарно, тому при застосуванні вузькодисциплінарного підходу латентні ефекти їх системності можуть взагалі бути не виявлені, а виявляються лише під час комплексного проблемно-орієнтованого пошуку у міждисциплінарних дослідженнях. Все частіше об'єктами сучасних міждисциплінарних досліджень виступають більш складні для пізнання унікальні системи, що характеризуються відкритістю і саморозвитком, що притаманно і системі бухгалтерського обліку.

На поч. ХХІ ст. розвиток бухгалтерського обліку як науки відбувається на фоні тенденцій та закономірностей, притаманних усім наукам сучасності, в т.ч. і економічній. Розвиток сучасної економічної науки відбувається у напрямі



синтезу окремих галузей, інтеграції їх концептуальних положень, на основі яких формуються нові наукові напрями, що дозволяють створити методологічне забезпечення та умови для практичної реалізації певних методик, які відповідають потребам ринкових відносин, що динамічно розвиваються.

Однак попри констатування (та окремі спроби) обґрунтування важливості проведення між- та трансдисциплінарних досліджень для розвитку бухгалтерського обліку як науки, вітчизняні вчені та науковці оминають питання визнання переходу до їх здійснення закономірністю та розгляд супутніх тенденцій.

Варто зважати, що тенденції бухгалтерського обліку – поняття ширше за обсягом, ніж тенденції розвитку бухгалтерського обліку як науки.

Враховуючи глибокі проблеми, і навіть кризу досліджень у сфері теорії бухгалтерського обліку, слід визнати, що необхідне корінне переосмислення шляхів майбутнього розвитку науки бухгалтерський облік. В умовах, що склалися, бухгалтерський облік не може і не повинен залишатися в рамках методології, що існувала досі. Оскільки для бухгалтерського обліку як науки на сучасному етапі характерна проблема «вичерпання» тематик дослідження всередині науки, для його розвитку сьогодні першочергове значення має міждисциплінарний синтез знань, насамперед різних економічних наук.

Вищевикладене підтверджує готовність вітчизняної наукової бухгалтерської спільноти до переходу до нового етапу розвитку.

Вважаємо, що на сучасному етапі розвитку науки бухгалтерський облік серед інших спостерігаються взаємообумовлені та взаємопов'язані тенденції, що зумовлять перехід до нового етапу розвитку, що характеризуватиметься домінуванням між- та транс-дисциплінарних наукових досліджень, зважаючи на загальні тенденції у науці в цілому та економічній науці зокрема (рис. 1).

Зарубіжним та вітчизняним науковим обліковим співтовариством ці тенденції визнаються здебільшого позитивними. Тому пріоритетними видається пошук та усунення комплексу стримуючих факторів впливу на них. Однак в Україні, на відміну від розвинених західних країн, прояв цих тенденцій можна спостерігати із певним запізненням. За кордоном дослідження міждисциплінарних зв'язків бухгалтерського обліку із іншими науками давно набули наукової популярності, міждисциплінарний науковий пошук є пріоритетним вже декілька десятиків років.

Подальший розвиток обліку як науки зумовлюється можливістю проведення, фактичною реалізацією і широтою між- та трансдисциплінарних досліджень. Класичні теоретико-методологічні підходи до бухгалтерського обліку потребують суттєвої трансформації.



Рис.1. Окремі тенденції розвитку обліку як науки як визначальні передумови переходу до нового етапу його розвитку

Збагачення власного методологічного інструментарію можливо за рахунок акуратної трансляції, обґрунтованого запозичення та успішної адаптації до специфіки облікової науки концепцій і методів інших (в т.ч. суміжних) наук.

Перспективами подальших досліджень виступає окреслення кола міждисциплінарних зв'язків бухгалтерського обліку, пошук відповіді на питання, знання яких саме наук необхідно синтезувати для пошуку відповідей на питання, що не можуть бути розв'язані в рамках усталеної традиційної методології. Слід сформулювати перелік суспільних і гуманітарних дисциплін, без потенціалу яких не можна сформулювати сучасну теорію бухгалтерського обліку. Потребує обґрунтування та формалізації власний підхід до побудови міждисциплінарної матриці формування теорії бухгалтерського обліку. Чіткої вагомої аргументації вимагає обґрунтування областей перетину окремих наук із рівнями і типами знань теорії бухгалтерського обліку.

Сьогодні виявлення сфер можливої взаємовигідної для розвитку наук співпраці зобов'язане стати пріоритетним питанням для наукового співтовариства.

## УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ В УСЛОВИЯХ ГИПЕРИНФЛЯЦИИ

В 2011 году экономика Беларуси пережила серьезный финансовый кризис. Менее чем за 9 месяцев белорусский рубль обесценился почти в три раза, а уровень инфляции составил по итогам года 108,7 %<sup>1</sup> [1]. Средняя заработная плата в валютном исчислении сократилась с 513 долларов США в апреле 2011 года до 280 долларов США в ноябре этого же года [2], а ставка рефинансирования Национальным банком Республики Беларусь (далее – НБ РБ), с учетом которой устанавливаются банковские ставки по выдаваемым кредитам, поднялась с 10,5 % в марте 2011 года до 45 % к концу года. Во многом такое положение обусловлено валютной политикой и действующими механизмами учета валютных операций.

До сентября 2011 года официальный курс иностранной валюты, устанавливаемый НБ РБ, почти вдвое отличался от более высокого курса «черного рынка». Доступ к валюте по пониженному курсу имело ограниченное количество предприятий, в основном государственных. В итоге затратная часть таких предприятий формировалась по заниженному курсу валюты. У тех же предприятий, которые приобретали валюту по «черному курсу», затратная часть резко возросла, что при формировании валютной выручки по официальному курсу привело к резкому ухудшению их финансового состояния. Прежде всего это коснулось тех предприятий, валютная выручка которых не покрывала их валютные затраты и которые осуществляли обязательную продажу валюты по официальному курсу НБ РБ.

С введением с 14.09.2011 г. дополнительной сессии, на которой предприятия получили возможность приобретать и продавать валюту по «курсу спроса-предложения», возникла проблема налогообложения доходов, образующихся при продаже валюты. Суть этой проблемы в том, что валюта, полученная организациями от реализации товаров (работ, услуг) на экспорт, должна была отражаться в учете по курсу НБ РБ, в то время как продавалась она по более высокому курсу – курсу «спроса-предложения». Возникающая при этом разница в соответствии с налоговым законодательством должна облагаться налогом на прибыль. В итоге экспортеры были вынуждены уплачивать завышенные суммы налога на прибыль, уменьшая свои оборотные средства,

---

<sup>1</sup> С учетом достигнутого уровня инфляции в декабре 2011 года крупнейшие мировые аудиторские компании — PricewaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst&Young, KPMG — признали экономику Беларуси гиперинфляционной.

необходимые для покупки сырья и материалов по уже новым ценам, сформированным с учетом роста курса иностранной валюты.

Различия в курсах привели также к созданию видимости финансового благополучия субъектов хозяйствования, имевших доступ к «дешевой» валюте (заниженные затраты), а также экспортеров, реализовавших через различные схемы возможность продажи получаемой валюты по рыночному курсу.

Ситуация еще в большей мере усугубилась тем, что в затраты промышленных предприятий списывались ранее накопленные на складах материалы по ценам их приобретения в докризисный период или в период доступа к «дешевой валюте», а выручка отражалась в учете по существенно возросшему рыночному курсу иностранной валюты.

Как результат, финансовая отчетность организаций перестала отражать их реальное финансовое состояние. При фактическом ухудшении финансового положения субъектов хозяйствования экономика предприятий и экономика республики в целом – если руководствоваться данными отчетности – развивалась достаточно успешно.

Так, в итоге за 2011 год рост ВВП составил 5,3 % [3], рентабельность продаж в промышленности достигла 12,8 % (против 6,9 % в 2010 году [4]), число убыточных предприятий в ноябре 2011 года составило 6,5 % (против 10,4 % убыточных организаций по итогам 1 квартала этого же года) [5].

Сложившаяся ситуация, характеризующаяся искажением показателей отчетности, оцениваемых в условиях гиперинфляции по фактическим затратам, создает значительные риски неадекватных решений для различных категорий пользователей бухгалтерской отчетности. Известный методолог бухгалтерского учета на постсоветском пространстве профессор Палий В.Ф. [6, 568] выделяет в условиях гиперинфляции следующие основные искажающие влияния на бухгалтерскую отчетность, которые должны учитываться пользователями этой отчетности: цены продаж занижены, продолжается производство неприбыльной продукции; себестоимость несопоставима с выручкой от продаж; стоимость имущества занижена; рентабельность организации и, соответственно, налогооблагаемая база по налогу на прибыль завышены; налог на прибыль изымается с части собственного капитала организации и др.

Именно с такими проявлениями и столкнулась экономика Беларуси в 2011 году.

Считаем, что в условиях инфляции должны реализовываться такие механизмы переоценки активов организаций, которые бы позволяли, с одной стороны, сохранять оборотные средства предприятий за счет уменьшения сумм платежей в бюджет путем уменьшения облагаемой базы по налогу на прибыль на суммы переоценки активов, с другой – обеспечивали достоверность финансовой отчетности организаций.

Постановлением Правительства уже в 2012 году [7] в целях улучшения финансового состояния предприятий были предусмотрены определенные меры

по совершенствованию механизма переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте, в частности по переоценке валюты на счетах по состоянию на моменты девальвации национальной валюты (24 мая и 21 октября 2011 года). Однако эти меры имеют временный характер, поскольку не освобождают предприятия от уплаты налога на прибыль с сумм переоценок, обусловленных девальвацией, а просто сдвигают необходимость отражения этих сумм в составе внереализационных доходов для целей налогообложения на более поздний период (до 31.12.2014 г.).

В настоящее время в республике реализуется комплекс мероприятий по переходу на принципы МСФО, регламентирующие, в частности, и порядок составления отчетности в условиях гиперинфляции, однако осуществляемые мероприятия носят точечный характер и не позволяют решить обозначенные проблемы в полном объеме.

#### Литература:

1. Прайм Тасс – Белорусское бюро. В Беларуси ... [Электронный ресурс] / <http://www.prime-tass.by/show.asp?id=97280/>. - Дата доступа: 31.08.2012 г.
2. Динамика изменения средней зарплаты в Беларуси с 2004 по 2011 годы... [Электронный ресурс] / <http://mojazarplata.by/main/srednjazarplata/dinamika-izmenenija-srednej-zarplaty-v-Belarusi-za-2004-2010-tablicy/>. - Дата доступа: 31.08.2012 г.
3. Национальный статистический комитет Республики Беларусь. О валовом внутреннем продукте (ВВП) и валовом региональном продукте (ВРП) Республики Беларусь. [Электронный ресурс] / [http://belstat.gov.by/homep/ru/indicators/pressrel/gdp\\_rgdp.php](http://belstat.gov.by/homep/ru/indicators/pressrel/gdp_rgdp.php) /. - Дата доступа: 31.08.2012 г.
4. Национальный статистический комитет Республики Беларусь. Выполнение важнейших параметров прогноза социально-экономического развития Республики Беларусь в 2011 году. [Электронный ресурс] / <http://belstat.gov.by/homep/ru/indicators/doclad/2011/1.pdf> /. - Дата доступа: 31.08.2012 г.
5. Национальный статистический комитет Республики Беларусь. Об убыточных организациях Республики Беларусь за январь-ноябрь 2011 г. [Электронный ресурс] / [http://belstat.gov.by/homep/ru/indicators/pressrel/unprofitable\\_organisations.php](http://belstat.gov.by/homep/ru/indicators/pressrel/unprofitable_organisations.php) /. - Дата доступа: 31.08.2012 г.
6. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. – 792 с.
7. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 07.02.2012 г. № 126 «О внесении изменений в постановление Совета Министров Республики от 3 июня 2011 г. № 704» // Рэспубліка, № 29, 14 февраля 2012 г.

**Майданевич Ю.П.,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,  
Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського

## **ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В АГРОХОЛДИНГАХ**

На сучасному етапі розвитку економіки України найбільш ефективним суб'єктом аграрного ринку є аграрні холдинги, передумовою створення яких стали недосконалі земельні відносини, пов'язані з низьким попитом на сільськогосподарські угіддя, разом з їхньою доступністю.

Кожен із агрохолдингів є формою агропромислової інтеграції, що має вертикальний характер і утворюється шляхом об'єднання капіталів різних секторів економіки з метою забезпечення технологічної єдності та отримання прибутку. Перевагою агрохолдингів є: забезпеченість фінансовими ресурсами, можливість їх акумуляції, маневрування та оптимізації напрямів використання, диверсифікація бізнесу, розвинута спеціалізація, застосування сучасних інноваційних технологій, зменшення трансакційних витрат та уникнення монополізму посередницьких структур, оптимізація оподаткування, можливість залучення інвестицій та отримання кредитів, виробництво високоякісного, конкурентоспроможного продовольства тощо [3].

Ефективне функціонування агрохолдингів вимагає специфічних підходів до планування та управління, які базуються на даних бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік організовується, перш за все, для отримання користувачами у будь-який момент часу інформації необхідної деталізації. Тому організовуючи бухгалтерський облік, необхідно пам'ятати, що він повинен існувати не ради самого себе, а ради задоволення інформаційних потреб користувачів.

Раціональна організація бухгалтерського обліку визначає успішність фінансово-господарської діяльності підприємства, оскільки саме завдяки використанню інформації, яку надає бухгалтерський облік, суб'єкти управління підприємством отримують можливість забезпечити збереження та примноження позитивних результатів діяльності всього колективу підприємства, а його відсутність або серйозні помилки в організації або веденні призводять до втрати досягнутого успіху.

Ефективність організації бухгалтерського обліку виявляється в своєчасності формування інформації про фінансово-майновий стан суб'єкта господарювання, її достовірність і доступність, для зацікавлених користувачів [2].

Організація обліку в агрохолдинах передбачає відповідне кадрове, інформаційне, методичне, технічне, програмне та інші види забезпечення

облікового процесу з урахуванням чинників нормативного, економічного, соціального та екологічного характеру.

В більшості агрохолдингів для отримання необхідної інформації в кожному підприємстві групи створена бухгалтерська служба, що здійснює повний цикл облікових процедур від первинного обліку до складання звітних форм управлінського та фінансового обліку. Це зумовлює не лише витрати на утримання додаткового облікового персоналу, а й затримку в отриманні звітної інформації бухгалтерією головного підприємства, що помітно знижує її якість. Наявність великих розривів в часі між моментом отримання бухгалтерської інформації та моментом її використання перешкоджає підвищенню ефективності діяльності агрохолдингів. Недоліки в організації бухгалтерського обліку створюють умови для розкрадання майна і інших зловживань, збільшення витрат на утримання облікового персоналу.

З метою своєчасного отримання управлінської інформації та підвищення ефективності діяльності агрохолдингів вважаємо за необхідне вдосконалити організацію обліку за рахунок запровадження централізованої форми обліку з розробкою форм управлінської звітності, що буде сприяти скороченню витрат на отримання інформації та підвищенню її якості.

#### Література:

1. Агрохолдинги в Україні: добре чи погано? // Серія консультативних робіт [AgPP No 21] – [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy\\_papers/Agriculture\\_dialogue/2008/AgPP\\_21\\_Ukr.pdf](http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_papers/Agriculture_dialogue/2008/AgPP_21_Ukr.pdf)

2. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку. / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 576 с.

3. Зеліско І.М. Особливості розвитку організаційно-правових форм інтеграційних аграрних формувань / І.М. Зеліско // [Електронний ресурс] – Режим доступу [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/inek/2012\\_5/39.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2012_5/39.pdf)

4. Чупахина Н.И. Методология управленческого учета в агрохолдингах // автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.12 / Н.И. Чупахина; Москва. гос. ун-т. им. М.В. Ломоносова — Москва, 2010. — 47 с. — русс. – [Електронний ресурс] – Режим доступу <http://www.econ.msu.ru/cmt2/lib/a/1566/file/Chupahina.pdf>

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ПЕРЕДУМОВА ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

Теорія і практика бухгалтерського обліку діалектично взаємопов'язані між собою і постійно розвиваються внаслідок удосконалення ринкових економічних відносин. Бухгалтери завжди намагалися зробити облік максимально інформативним і точним, простим і економічним, своєчасним і оперативним у формуванні інформації про факти господарювання. Проте ці завдання в повній мірі не завжди вирішуються успішно для досягнення кінцевої мети – прийняття ефективних рішень.

Практика показує, що існують різні інтереси: з одного боку в бухгалтерів сформувані чітку систему облікових показників відповідно до діючих процедур і правил, а з другого боку в адміністрації, менеджерів, власників (засновників), дебіторів і кредиторів тощо, які власне мають приймати якісь рішення. Тобто існує парадоксальний розрив у єдиній системі: облік – рішення. Адже облік тільки заради обліку нікому не потрібний. Несумісність між професійними інтересами бухгалтерів і користувачів інформації для прийняття рішень є проблемною давно. Такий розрив пояснюється поступовим відокремленням облікової діяльності від виробничої або торгівельної і наступним розвитком обліку за стадіями: 1) нерегульований облік (рання стадія розвитку суспільних виробничих відносин) ; 2) регульований облік або зарегламентований, що базується на дотриманні принципів і правил відповідно до законів, міжнародних і національних стандартів, інструкцій, положень, облікової політики (наказ), облікових реєстрів і форм документів тощо, і це є сучасна модель обліку; 3) облік на вимогу користувачів, що має в основі єдину базу даних і стандартний пакет можливих оптимальних рішень.

Економічне життя складне і багатогранне, обумовлюється багатьма причинами і чинниками, має різні форми. При цьому важливо зазначити, як ці форми інтерпретуються бухгалтерами, як вони вкладаються у певні теорії вчених. Виходячи з цього можна констатувати, що не може бути однієї єдиної вірної теорії, здатної пояснити весь комплекс проблем і дати відповідь на всі питання, які економічне життя постійно висуває перед людьми. Реалії ринкового (конкурентного) середовища змушують враховувати різнобічні фактори для прийняття раціональних і оптимальних рішень. Як підтверджує передова світова практика, необхідно брати до уваги економічні, технологічні, метеорологічні, астрологічні та інші фактори і на цих вимогах будувати цілісну



систему обліку з можливими варіантами прийняття рішень. Вже наступає пора переходити до зазначеної третьої стадії розвитку і функціонування обліку. Справедливо зазначав вчений Г.Емерсон, що « Люди вже давно зрозуміли необхідність обліку, але ще не зовсім розуміють що і як треба обліковувати» [1]. Проте можна продовжити цю думку такими словами: користувачі обліковою інформацією ще не зовсім розуміють всю повноту сформованих облікових показників і, що саме важливе, які найбільш ефективні рішення можна прийняти.

В даний час дослідження з теорії бухгалтерського обліку здійснює цілий ряд видатних вчених зарубіжжя і нашої країни, але в основу своїх праць вони кладуть догмати константної бухгалтерії (це друга стадія розвитку та існування обліку) і намагаються пристосуватись до сучасної комп'ютерної техніки. Підтвердження цього відставання від вимог практики у поглибленні інформативності облікових показників і можливих економічних рішень є запропонований « новий» План рахунків. У практиків виникає питання: які рішення можна приймати на основі більшості тільки синтетичних рахунків ? На практиці приходиться застосовувати необхідні субрахунки і, звичайно, аналітичні рахунки, а які вже будуть прийматись рішення, бухгалтери не знають.

Виходячи з цієї логіки облік повинен відірватись від тільки функцій констатації фактів і формувати багатогранну інформацію для одержання відповідей на будь-які питання ефективної економіки. У цьому контексті необхідно розробити стандарти економічного аналізу за відповідними обліковими показниками і на цій основі, а також враховуючи передовий зарубіжний і вітчизняний практичний досвід ефективної діяльності підприємств і корпорацій, запропонувати відповідні стандарти можливих економічних рішень. Така система «облік – аналіз – рішення» за стандартами дійсно стане ефективною і дієвою практичною допомогою в управлінні і менеджменті.

Реалізація програми з створення такої системи може розпочатись із вивчення досвіду і запитів практикуючих бухгалтерів і прогресивних керівників та інших користувачів у необхідній інформації, та розробки узгоджених між собою стандартів аналізу і можливих рішень для потреб управління і менеджменту. Разом з тим, можливості сучасних комп'ютерних технологій дозволяють забезпечити користувачів (в часі і просторі) будь-якими додатковими частковими та інтегрованими даними для поглибленого аналізу і прийняття креативних рішень, що вже буде залежати від рівня економічної інтелектуальності управлінців.

#### Література:

1. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности / Эмерсон Г. – М.: Экономика, 1972.

**Михайлова Г.В.,**  
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета,  
**Буланова С.В.,**  
магистр, Северо-Кавказский федеральный  
университет, г. Ставрополь, Россия

## **КОНЦЕПЦИИ КАПИТАЛА И ИХ УЧЕТНОЕ ОТРАЖЕНИЕ**

Капитал, по сути, является финансовым понятием, отражающим только имеющиеся финансовые ресурсы, или фактическую сумму средств, вложенную в предприятие. В указанном смысле капитал представляется денежным эквивалентом чистых активов на начало отчетного периода [3, с. 332]. Рыночные отношения основаны на господстве капитала, его рациональном и эффективном использовании, исследовании структуры капитала рассматриваются с самых разнообразных позиций.

Долгие годы господствовала концепция, что стоимость фирмы определяется ее активами и лишь в последнее время определяющим фактором стала признаваться концепция будущих доходов, их роль в такой интерпретации структуры капитала. Акцент делается на учет, управление и анализ источников. Это привело к появлению категории чистых пассивов, как дезагрегированного показателя с позиций источников роста стоимости капитала.

Теории капитала включают разные научные направления формирования чистых активов: теория собственности, теория хозяйствующей единицы; концепция остаточного капитала; теория предприятия; теория фондов; теория чистых пассивов, теория замещения, фрактальная теория основана на исчислении чистых пассивов, путем гипотетической реализации активов и удовлетворения обязательств.

Осуществление финансовых отношений предполагает наличие у предприятия чистых активов и собственного капитала. Предлагаемый нами ниже способ оценки финансовой устойчивости предприятия на основе оценки чистых активов организации позволяет проводить более детальный анализ финансового положения предприятия. Расчет стоимости чистых активов производится в балансовой оценке. В оценке чистых активов предприятия наиболее информативной формой является бухгалтерский баланс. В ряде работ современных авторов затрагивается идея моделирования информации, содержащейся в балансе, например, практика составления производных балансов. С точки зрения моделирования традиционный баланс, построенный согласно действующему законодательству, следует отнести к первичным моделям, на основе трансформации которых строятся вторичные (производные) модели, составленные для конкретных целей и с определёнными допущениями.

В зависимости от цели могут использоваться следующие основные типы производных балансов: управленческие, плановые, нулевые, прогнозные, матричные и пр.

На базе использования нулевых балансов и их трансформаций, позволяющих определить реальную стоимость капитала предприятия, может быть создана эффективная система контроля сохранности и наращивания собственности в целях предотвращения финансовых катастроф.

В основу составления нулевого балансового отчёта положен принцип гипотетической реализации активов и удовлетворения обязательств с использованием системы бухгалтерских корректировок и необходимых оценок (рыночных, справедливых, балансовых, текущих и т.д.) в целях определения реальной стоимости собственности. Модель нулевого балансового отчёта направлена на решение конкретных контрольных задач, использует соответствующие учётные подходы, главную книгу, бухгалтерские принципы, систему бухгалтерских корректировок и соответствующие оценки на основе гипотетической реализации активов и удовлетворения обязательств с определением и мониторингом элементов чистых пассивов. Конечный результат использования и наращивания собственности предприятия может быть представлен одной из следующих экономических ситуаций.

1. Расширенное воспроизводство.

Эффективное использование собственности:

$$СЧА > УК, УК < СЧП, СЧА, СЧП > 0,$$

где СЧА – стоимость чистых активов предприятия;

УК – уставный капитал;

СЧП – стоимость чистых пассивов предприятия.

2. Уставный капитал «проеден» полностью.

Неэффективное использование собственности:

$$СЧА < УК, УК > СЧП, СЧА, СЧП \leq 0;$$

3. Частичное «проедание» уставного капитала.

Неэффективное использование собственности:

$$СЧА < УК, УК > СЧП, СЧА, СЧП > 0;$$

4. Простое воспроизводство.

Использование собственности не приносит ни прибыли, ни убытков:

$$СЧА = УК, УК = СЧП, СЧА, СЧП > 0.$$

Нулевые балансовые отчёты, по нашему мнению, являются эффективным механизмом, с помощью которого может быть построена система контроля за сохранностью и наращиванием собственности в целях предотвращения финансовых катастроф. Оценка стоимости предприятия как имущественного комплекса позволяет объективно и быстро оценивать стоимость любого бизнеса, что, в свою очередь, направлено на устойчивое и динамическое развитие рыночных отношений.

#### Литература:

1. Захарова С.Ю. Финансовый, управленческий и стратегический учет собственного капитала организации (монография). - Ростов н/Д:РГСУ, 2006-186с.
2. Михайлова Г.В. Балансово-аналитический инструментарий в управлении малым бизнесом (монография)// Экономические исследования: анализ состояния и перспективы: Сб. колл монографий/ Воронеж: ВГПУ, 2006-483с
3. Метьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета / М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера: Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: ЮНИТИ, Аудит, 1999.-663 с.

УДК 657:004.9

**Муравський В.В.,**  
к.е.н., викладач кафедри обліку у виробничій сфері,  
**Питель С.В.,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

## **ОБЛІК ВИТРАТ НА ВПРОВАДЖЕННЯ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ**

Здійснення організаційних робіт з використання інформаційних технологій в обліку й аналізі вимагає значних витрат. Тому постає необхідність відображення витрат на придбання та експлуатацію програмно-технічного забезпечення в системі обліку. Досить непростим є виділення в обліковій практиці об'єктів обліку, об'єктивна їх оцінка та складання облікових проведення щодо застосування інформаційних технологій на підприємствах.

Окрім того, проблема обліку витрат, пов'язаних із запровадженням та застосуванням програмно-технічного забезпечення, пояснюється відсутністю в чинних нормативно-правових документах згадувань про технології обробки даних. Як наслідок, облік витрат на організацію обліку й аналізу товарообігу із застосуванням інформаційних технологій, згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» й П(С)БО 16 «Витрати», відображається сьогодні на багатьох не пов'язаних між собою рахунках обліку.

Зокрема, об'єктами обліку щодо запровадження та застосування інформаційних технологій на підприємствах, які можуть визнаватися як окремі активи, є технічні компоненти (відносять до основних засобів), програмне забезпечення (нематеріальні активи), витрати, пов'язані із організаційними роботами по доставці та монтажу техніко-програмного забезпечення (капітальні витрати) та витрати діяльності з обслуговування, підтримки,

консультування, ремонту, вдосконалення автоматизованої системи обліку (витрати періоду).

Найбільше складнощів і протиріч виникає в обліку програмного забезпечення. Відносити нематеріальні активи до складу запасів чи вважати їх роялті недоцільно, оскільки така практика суперечить чинним нормативно-законодавчим актам з бухгалтерського обліку. Зокрема, винятковою умовою виникнення роялті є необхідність отримання дозволу власника нематеріального активу на використання. Проте, придбання примірника програмного забезпечення для автоматизації обліку й аналізу товарообігу в розробника уже автоматично передбачає право володіння або користування ним без потреби одержання дозвільних санкцій.

Відображення комп'ютерної програми у складі запасів ґрунтується на тому, що вона у момент придбання записана на певному матеріальному носії інформації, який є запасом для підприємства. У випадку отримання програмного забезпечення для автоматизації обліку й аналізу товарообігу через мережу Інтернет або після його інсталяції на ЕОМ будь-які матеріальні носії інформації уже не використовуються, а, значить, нематеріальну форму комп'ютерної програми неможливо асоціювати із запасами.

Віднесення нематеріальних активів до складу основних засобів можливе за умов нероздільності технічного та програмного забезпечення обліку й аналізу товарообігу. Зокрема, відповідно до цілей оподаткування і комп'ютерна програма, і технічний пристрій для автоматизації обліку й аналізу товарообігу відносять до четвертої групи основних засобів без розподілу за окремими складовими. Також й відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» у випадку, якщо комп'ютерне програмне забезпечення для верстата, який управляється комп'ютером і не може функціонувати без цього конкретного комп'ютерного забезпечення, є невіддільною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення, його розглядають як основний засіб, в іншому випадку – нематеріальний актив.

У відповідності до П(С)БО №8 «Нематеріальні активи», нематеріальним активом комп'ютерна програма може бути за умов відсутності у неї матеріальної форми, можливості її ідентифікації й достовірно визначеної вартості. Бухгалтерські програмні продукти для автоматизації обліку й аналізу товарообігу із використанням технологій радіочастотної ідентифікації, електронної торгівлі та глобального позиціонування на підприємствах розробляються, як показує практика, у більшості випадків під заплановані технічні засоби, архітектуру мережевого зв'язку і т.д., й, інколи, навіть за індивідуальними замовленнями виробника чи користувача. Функціонування бухгалтерської програми, у якій реалізовані можливості прогресивних методів спостереження за товарорухом, без конкретного технічного забезпечення досить часто є неможливим.

Коли вартість робіт із організації (реорганізації) обліково-аналітичної служби підприємства наводиться без деталізації, немає змоги окремо виділити ціну програмного продукту й віднести її на рахунок бухгалтерського обліку 12 «Нематеріальні активи». Винятком є ситуація, коли бухгалтерська програма виготовлена не власноруч фірмою-розробником, а із залученням субпідрядника, який визначив її вартість, за якою програмний продукт можливо віднести до нематеріальних активів.

Подібна ситуація актуальна й для власноруч створеного програмного забезпечення, яке підтримує технології радіочастотної ідентифікації товарів, електронної торгівлі, глобального позиціонування. Хоча вартість програмного продукту, написаного штатним програмістом, може бути достовірно визначена, але відділити її від установленого технічного забезпечення з метою використання на іншому підприємстві є неможливим. Лише універсальне програмне забезпечення типу «1С», «Парус», «Галактика», «БЕСТ» і т.д., ціна якого зазначена розробником згідно договору, беззаперечно можна визнати як довгостроковий актив нематеріального походження для цілей фінансового обліку. Отже, універсальне програмне забезпечення для автоматизації обліку й аналізу товарообігу беззастережно можна віднести до нематеріальних активів, а власноруч створене та написане на замовлення у певних випадках – до основних засобів.

УДК 657

**Панченко І.А.,**

к.е.н., доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку,  
Житомирський державний технологічний університет

## **ЗАХОДИ З ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ ФОРМУВАННЯМ ПРИБУТКУ**

Грамотне та ефективне управління прибутком передбачає побудову на підприємстві відповідних організаційно-методичних засад функціонування системи, що передбачає, в першу чергу, налагодження обліково-аналітичного забезпечення управлінської ланки.

Заходи з організації бухгалтерського обліку операцій з формування, розподілу та використання прибутку розглянемо в аспекті формування облікової політики, розробки підходів до побудови внутрішньої звітності як зв'язуючої ланки між обліковим та управлінським персоналом, а також окреслення повноважень облікового персоналу в частині організації бухгалтерського обліку.

В сучасних умовах для задоволення інформаційних потреб користувачів

облікової інформації при розробці облікової політики для оптимізації фінансових результатів та ефективного управління процесом формування прибутку необхідно в першу чергу визначити інформаційні потреби внутрішніх та зовнішніх (в частині тих суб'єктів, які мають прямий фінансовий інтерес та які виступають діючими або потенційними контрагентами суб'єкта господарювання) користувачів бухгалтерської інформації. Відповідно до ідентифікованих інформаційних потреб важливого значення набуває визначення елементів облікової політики, які мають вплив на фінансові результати діяльності, в розрізі організаційної та методичної складових.

При розробці облікової політики або ж при зміні окремих її положень на наступний звітний період зацікавленим сторонам, що мають право впливу на процес управління підприємством, в частині методологічного впливу на систему бухгалтерського обліку, необхідно вибрати той варіант, який з одного боку враховує інтереси підприємства, а з іншого не суперечить вимогам чинного законодавства, в т.ч. податкового. Це дозволяє говорити про необхідність розробки єдиної інтегрованої облікової політики, яка б забезпечувала єдність системи бухгалтерського обліку як інформаційного забезпечення складання фінансової, статистичної та податкової звітності.

Базуючись на вище наведеному, необхідно акцентувати увагу на важливості процесу розробки, прийняття та внесення змін до облікової політики підприємства та передбачення права участі в даних процесах всіх зацікавлених осіб. Відповідно, вважаємо, що розробка облікової політики як інструменту оптимізації фінансових результатів діяльності не повинна бути справою лише головного бухгалтера чи бухгалтерської служби. Для здійснення ефективного управління, яке спрямоване на реалізацію стратегії діяльності необхідним є втручання вищого управлінського персоналу, найнятого власниками для реалізації поставлених завдань, в процес розробки та затвердження облікової політики.

Для реалізації ефективного управління прибутком підприємства вагомого значення набуває також розробка та затвердження формату представлення інформації, що генерується системою бухгалтерського обліку через облікові дані та показники звітності. Сьогодні інформаційні потреби управлінського персоналу, основним інформаційним ресурсом для якого, є внутрішня звітність, не обмежуються лише інформацією про загальні обсяги діяльності, обсяги і структуру доходів і витрат, а й включають дані про фактори впливу на результативні показники. Такі дані повинні міститися у внутрішній звітності, пояснювальній записці до фінансової звітності та у нефінансових звітах суб'єкта господарювання. Основне призначення цих інформаційних показників в системі управління прибутком полягає в необхідності чіткого відслідковування факторів впливу на величину прибутку та напрями його розподілу для розробки (коректування) концепції розвитку підприємства,

орієнтованої на зростання ринкової вартості його активів.

Для задоволення вище наведених запитів користувачів та забезпечення динамічності внутрішньої звітності пропонуємо використовувати форматний підхід до її складання, використання якого дозволяє удосконалити діючу практику формування внутрішньої звітності шляхом адаптації організаційних засад бухгалтерського обліку орієнтованого на запити користувачів.

Відповідно, головним напрямом впровадження запропонованого підходу є розробка та затвердження форм внутрішньої звітності в затребуваних форматах та закріплення за відповідними посадовими особами повноважень з їх складання на надання адресатам у встановлені строки. Реалізація в практичній діяльності форматного підходу до внутрішньої звітності за запитами користувачів дозволяє забезпечити адресність звітності та її цільову установку, що сприяє підвищенню оперативності реагування управлінського персоналу на проблемні питання в діяльності шляхом скорочення часу на опрацювання звітних даних та прийняття рішень.

Запропонований форматний підхід також дозволяє управлінському персоналу прослідкувати зв'язок між обраною стратегією діяльності, результатами її впровадження та факторами впливу на них, що сприяє оперативному внесенню відповідних коректив, скороченню затрат часу на розробку, прийняття та реалізацію управлінських рішень. Врахування фактору відповідальності при складання внутрішньої звітності у форматі запитів користувачів, що реалізується шляхом складання регулярних та спеціальних звітів в розрізі структурних підрозділів (центрів відповідальності, відповідальних осіб), дозволить ідентифікувати зв'язок “витрати (доходи) – відповідальна особа – фінансовий результат діяльності”.

Для забезпечення інформаційних потреб власників бізнесу про результати господарської діяльності пропонуємо складати внутрішню інтегровану звітність. При розробці її формату вважаємо за доцільне включати інформацію про стратегічні (планові) показники, фактичні результати, аналіз виявлених відхилень та перспективи покращення результатів діяльності в наступних звітних періодах. Інтегрована звітність повинна надавати власникам можливість оцінити ефективність роботи управлінського персоналу та майбутні перспективи розвитку бізнесу.



**Пилипів Н.І.,**

д.е.н., професор, завідувач кафедри теоретичної і прикладної економіки,

**П'ятничук І.Д.,**

аспірантка кафедри обліку і аудиту,

**Івасишин М.О.,**

аспірант кафедри обліку і аудиту,

Прикарпатський національний університет імені В.Стефаника

## **УТОЧНЕННЯ НОМЕНКЛАТУРИ СТАТЕЙ ВИТРАТ У СИСТЕМІ БЮДЖЕТУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ НАФТОПЕРЕРОБНОЇ ГАЛУЗІ**

Однією з важливих цілей бюджетування є оптимальне розв'язання проблеми виявлення резервів зниження собівартості нафтопродуктів, що нерозривно пов'язано із забезпеченням управлінців в повній та об'єктивній інформації, якій притаманний відповідний ступінь аналітичності. Це уможлиблюється через систематизовану номенклатуру статей витрат, яка застосовується для калькулювання. Саме з допомогою неї управлінці мають можливість проаналізувати склад собівартості в розрізі видів прямих витрат та здійснити контроль в місцях їх виникнення.

У зв'язку з тим, що окремі статті калькулювання витрат об'єднують в собі кілька видів витрат [1; 2], які в загальній структурі виробничої собівартості продукції нафтопереробної промисловості займають значну частку, пропонується виокремити їх в самостійні статті.

Зокрема, пропонується розділити фактично використовувані на підприємствах нафтопереробної промисловості статті: «Сировина і матеріали» на «Основна сировина» та «Допоміжні матеріали»; «Витрати на утримання та експлуатацію устаткування» на «Витрати на утримання та експлуатацію устаткування» та «Амортизація виробничого устаткування»; «Паливо та енергія на технологічні цілі» на «Паливо та енергія на технологічні цілі» та «Вода та пара на технологічні цілі»; доповнено статтею «Відходи» (включає відходи виробництва (кубові залишки, гази, відгін тощо) та енергетичні відходи (пара, гаряча вода, холод тощо)).

Запропонована деталізація статей зумовлює об'єктивний розрахунок витрат, розподіл їх за окремими технологічними процесами (установками) з метою досягнення вищого рівня точності визначення собівартості різних видів продукції, і одночасно з цим посилюється контроль за фактичними витратами та формується необхідне інформаційно-облікове забезпечення для бюджетування з виявленням резервів їх зниження.

Деталізована номенклатура статей витрат з урахування специфіки

нафтопереробної галузі дає можливість підвищити рівень аналітичності бюджетування витрат, а отже, досягти реалістичності та керованості ними; удосконалити облік, оперативніше контролювати виникнення витрат та попередити нераціональне витрачання ресурсів у процесі переробки нафти.

Для нафтопереробної галузі пропонується така номенклатура статей витрат:

1. Основна сировина.
2. Допоміжні матеріали:
  - Допоміжні матеріали первинної переробки сировини;
  - Допоміжні матеріали деструктивної переробки сировини;
  - Допоміжні матеріали товарно-сировинного цеху.
3. Відходи:
  - Відходи виробництва;
  - Енергетичні відходи.
4. Напівфабрикати власного виробництва:
  - Напівфабрикати первинної переробки сировини;
  - Напівфабрикати деструктивної переробки сировини.
5. Паливо та енергія на технологічні цілі:
  - Витрати електричної енергії на технологічні цілі;
  - Витрати теплової енергії на технологічні цілі;
  - Витрати палива на технологічні цілі.
6. Вода та пара на технологічні цілі:
  - Витрати води на технологічні цілі;
  - Витрати пари на технологічні цілі.
7. Заробітна плата:
  - Основна заробітна плата;
  - Додаткова заробітна плата.
8. Відрахування на соціальні заходи.
9. Витрати на утримання та експлуатацію обладнання:
  - Витрати на ремонт устаткування первинної переробки сировини;
  - Витрати на ремонт устаткування деструктивної переробки сировини;
  - Витрати на ремонт інших основних засобів виробничого призначення.
10. Амортизація виробничого устаткування:
  - Амортизація устаткування з первинної переробки сировини;
  - Амортизація устаткування з деструктивної переробки сировини;
  - Амортизація іншого устаткування виробничого призначення.
11. Витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції.
12. Витрати на перекачування і переміщення сировини в середині заводу.
13. Загальновиробничі витрати.

14. Втрати від браку.

15. Інші виробничі витрати.

Таким чином, удосконалення класифікації статей витрат дозволяє забезпечити конкретизацію бюджетних показників через співвідношення їх з аналітичністю інформації в обліку.

Література:

1. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, які затверджені Наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 р. №47. – К., 2001. – 141 с.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року №318, з наступними змінами і доповненнями // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №12.

УДК 657.1 : 378.1

**Пігош В.А.,**

старший викладач кафедри обліку і контролю  
сфери послуг та соціальної структури,  
Мукачівський державний університет

## **ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИЩИХ ЗАКЛАДІВ ОСВІТИ**

Основоположною та найбільш ємною складовою діяльності державних вищих навчальних закладів виступає фінансове забезпечення. Відповідно, забезпечення раціонального його використання – ключове завдання системи управління та його складової управлінського обліку. Ефективне управління доходами та видатками повинно бути центральним напрямом розвитку оптимізаційного механізму управлінського обліку. У цьому контексті суттєву роль відіграє налагодження та формування об'єктивних теоретико-організаційних і методологічних засад планування й прогнозування. Розробка кошторисів, маючи у своїй основі ряд спільних рис із бюджетуванням, служить обґрунтуванням доцільності застосування елементів управлінського обліку, як важеля оптимізації мікроекономічних показників вищих навчальних закладів.

Аналіз економічних джерел та професійної вітчизняної літератури свідчить про певну епізодичність проведення досліджень такої тематики. Частково ці питання розглядаються в працях таких науковців, як Т.М. Боголіб [1, 95-102], Р.Т. Джога, С.В. Свірко, Л.М. Сінельник [2], Т.М. Кондрашова [3], С.В. Сисюк [4], Т. В. Рижа [5] та деяких інших.

Ураховуючи той факт, що оптимізаційні можливості належать до сфери не

бухгалтерського, а управлінського обліку, щорічне скорочення обсягів фінансового забезпечення вищої освіти актуалізує дослідження останнього в якості важливого засобу поліпшення результатних показників.

Тому цілком справедливим є твердження Т.М.Кондрашової про те, що незважаючи на розробку низки теоретичних і практичних положень щодо формування й виконання кошторисів бюджетних установ, слід констатувати, що на сьогодні недостатньо уваги приділяється проблемам управлінського обліку в сфері вищої освіти не отримали належного розвитку. Відтак нагальним є поглиблення досліджень у цій сфері [3, 4-5].

Управлінський облік – це система збору облікової інформації, яка використовується переважно керівниками. Управлінський облік являє собою внутрішньосистемний облік і за своєю суттю є конфіденційним, оскільки ведеться з метою забезпечення керівництва оперативною, фінансовою та нефінансовою інформацією у визначеній ними формі для планування, управління бюджетними коштами, оцінки і контролю за використанням бюджетних коштів.

Слід зазначити, що для державних вищих навчальних закладів впровадження системи управлінського обліку вимагає вирішення щонайменше двох ключових проблем: обґрунтування доцільності й розробки механізму формування відповідної організаційної структури; розробки методології, організації, алгоритмів і порядку ведення.

Вирішення першої насамперед вимагає, визначення предмета й об'єктів управлінського обліку та використання в якості методу дослідження економіко-математичних підходів і формування відповідних оптимізаційних моделей. Окрім цього, важливо врахувати інноваційні підходи щодо вирішення організаційних питань. Стосовно другої, доцільним буде здійснення критичної оцінки існуючих підходів до організації управлінського обліку та розробка загальнометодологічних засад його ведення в державних вищих навчальних закладах.

Оцінка практичних потреб управління дозволяє стверджувати, що предметом управлінського обліку є поточна діяльність бюджетних установ, пов'язана з використанням та управлінням ресурсами установи, об'єктами виступають доходи й видатки, а також їх структура.

Існує два підходи до організації управлінського обліку: паралельний і інтегрований. Паралельний підхід передбачає наявність двох автономних систем обліку, які характеризуються: різноманітною спрямованістю (орієнтацією) обліку; різними принципами відображення доходів і видатків і можливими суттєвими відмінностями в результатах; спеціалізацією облікових працівників.

Інтегрований підхід виходить з того, що відображення операцій відбувається на основі одних і тих самих документів (подій) в єдиній базі даних

бухгалтерського обліку. Перевагою такого підходу є: уникнення дублювання облікових операцій; відсутність необхідності координації дій різних облікових підрозділів; зв'язок управлінського і фінансового обліку через баланс.

На сучасному етапі в Україні відбувається становлення системи управлінського обліку. На нашу думку, доцільно запроваджувати інтегрований підхід до організації управлінського обліку, хоча на етапі становлення більш доступним для користувача є паралельний підхід.

Власне, саме тому при вирішенні проблеми організації управлінського обліку слід виходити не лише з існуючих можливостей, а й з урахуванням подальших перспектив його розвитку. В даному випадку комплексність має бути основним атрибутом, а обліково-аналітичне забезпечення являти собою інтегровану систему, покликану забезпечувати управління вищих закладів освіти необхідною обліково-аналітичною інформацією.

#### Література:

1. Боголіб Т.М. Формування бюджету вищого навчального закладу / Т.М. Боголіб // Фінанси України. – 2004. – № 10. – С. 95–102. , с.95-102
2. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: підручник / Джога Р.Т., Свірко С.В., Сінельник Л.М. – К.: КНЕУ, 2003. – 483 с. , с. 34
3. Кондрашова Т.М. Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах [Текст]: дис.... канд. екон. наук : 08.00.09 / Т.М.Кондрашова; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2007. – 20 с.
4. Рижа Т.В. Особливості бюджетування вищих навчальних закладів / Т.В. Рижа // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010, – № 2, Т. 3. – С. 176–182.
5. Сисюк С.В. Облік і контроль витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг [Текст] : автореферат дис.... канд. екон. наук : 08.00.09 / С. В. Сисюк ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2008. – 20 с.

УДК 657.6

**Проданчук М.А.,**

к.е.н., доцент кафедри обліку, аудиту та економічного аналізу,  
Буковинський державний фінансово-економічний університет

## **ІНФОРМАЦІЙНО-ОБЛІКОВА СИСТЕМА В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІКОЮ**

У сучасних умовах господарювання у зв'язку з постійним ускладненням всіх процесів функціонування вітчизняних підприємств дуже важливим

завданням постає пошук напрямків розвитку інформаційного забезпечення системи управління економікою. Бухгалтерський облік, в системі економічної інформації має розвиватися в напрямку максимального задоволення потреб управління. Тому сьогодні постає потреба у формуванні ефективних мікроекономічних механізмів підприємств з метою забезпечення їхнього розвитку в умовах динамічності ринкового середовища та активізації інвестиційних, інноваційних і управлінських процесів. Такі процеси вимагають удосконалення бухгалтерського обліку, спрямованого на формування інформаційної системи для потреб управління.

В системі бухгалтерського обліку, інформація, що формується використовується як на мікро-, так і на макрорівні. Система бухгалтерського обліку в управлінні виступає забезпечувальною ланкою, яка призначена впорядкувати вхідну та вихідну інформацію (власний продукт) відповідно до вимог менеджменту. Від кількості рівнів управління залежить різноманітність інформації, що впливає на складність самої системи бухгалтерського обліку.

Разом з тим, слід зазначити недостатність дослідження питань інформаційної системи бухгалтерського обліку, які тісно взаємодіють зі складовими інформаційної системи управління.

Як зазначає, професор Пушкар М.С.: «Бухгалтерський облік виконує роль інформатора управлінської системи щодо забезпечення повноти та достовірності даних про всі суттєві сторони господарської діяльності об'єкта управління. Якість бухгалтерського обліку та ступінь забезпеченості інформацією системи управління залежить від рівня ентропії системи управління, яка відіграє активну роль, а бухгалтерський облік підпорядковується їй як організаційно, так і в методологічному відношенні [2, с.32]».

Ефективне функціонування системи бухгалтерського обліку, на думку професорів В.Ф. Палія та Я.В. Соколова, досягається завдяки її трирівневій будові. Перший рівень – методичний, другий – технічний, третій – організаційний. Відповідно на методичному, базовому рівні систему бухгалтерського обліку утворюють факти господарської діяльності, що реєструються та узагальнюються на бухгалтерських рахунках. Тут елементами системи бухгалтерського обліку є рахунки (на яких здійснюється узагальнення фактів), що розкривають зв'язки між господарськими подіями через подвійний запис. Обробка та реєстрація фактів господарської діяльності призводить до створення різних форм обліку (другий рівень системи бухгалтерського обліку). Взаємодія облікових працівників у процесі ведення обліку вимагає управління в бухгалтерії, що відбувається на третьому, організаційному рівні бухгалтерського обліку [1, с. 5–6].

Таким чином, бухгалтерський облік можна представити як систему, оскільки вона має ряд ознак, які властиві системі: наявність елементів та зв'язок між ними, цілеспрямованість та багатоаспектність. Бухгалтерський облік є

структурно-організована і упорядкована цілісна система, яка складається з підсистем, кожна з яких виконує функції окремих об'єктів обліку, налаштованих на конкретний результат. Функціональний підхід дозволяє виділити окремі ділянки облікового процесу і зосереджений на принципах співвідношення та взаємозв'язків між елементами системи та їхніх зв'язків із системою, а структурний - на цілісності взаємопов'язаних елементів системи. Бухгалтерський облік набуває ознак системи завдяки використанню сукупності всіх елементів методу бухгалтерського обліку, які взаємодіють між собою, залежать один від одного і формують єдине ціле, що забезпечує суцільність, безперервність і взаємопов'язаність відображення об'єктів бухгалтерського обліку.

Для вироблення принципів напрямків поглиблення інформаційних можливостей обліку в системі управління економікою дуже важливим є визначення місця облікової інформації в цілісній інформаційній системі підприємства. Удосконалення розвитку бухгалтерського обліку як системи має здійснюватися на інтеграційних засадах з іншими функціями управління – плануванням, контролем та аналізом. Систему бухгалтерського обліку можна розглядати з одного боку, як елемент цілісної інформаційної системи, з другого, – як відносно автономну систему в залежності від того, що береться за “точку відліку”. Так при дослідженні рухом “уверх”, в системному розумінні, він розглядається як відокремлений елемент, підсистема цілісної інформаційної системи підприємства. При дослідженні рухом “униз” облік вже сам є цілісною системою, яка в свою чергу розподіляється на відповідні підсистеми, блоки, елементи.

Отже, облікова система є підсистемою яка належить до більш складних систем економічної інформації і одночасно є автономною системою, яка інтегрується з іншими системами управління: системою бюджетування, планування, прогнозування, контролю та аналітичною системою (рис. 1).

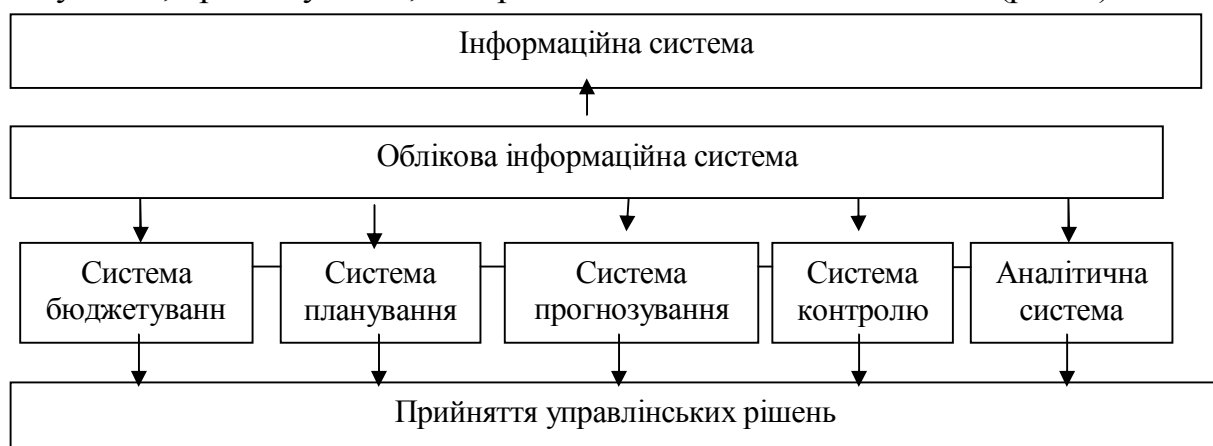


Рис. Облікова інформаційна система у прийнятті управлінських рішень

Структура елементів бухгалтерського обліку та міжсистемні комунікаційні зв'язки характеризують бухгалтерський облік як інформаційно-комунікаційну систему. Ефективність функціонування облікової системи та

системи управління в цілому залежатиме від виконання комунікаційної функції бухгалтерського обліку. Інформаційно-комунікаційна система бухгалтерського обліку формує взаємозв'язок між інформаційним простором облікової системи і системою управління підприємством та із інститутами зовнішнього середовища.

Деякі вчені вважають, що розвиток бухгалтерського обліку зумовлений винятково потребами бізнес практики, що окреслює своєрідну концепцію бухгалтерського обліку як певного способу розуміння його сутності, інтерпретації облікових процедур, та стратегії реформування.

Таким чином, вважаємо, що бухгалтерський облік це система яка має цілісний характер, елементи якої взаємопов'язані між собою, причому інтерпретація (визначення) властивостей елементів залежить від властивостей цілого інформаційної системи, частиною якого вони є. Функціонування та розвиток такої системи має динамічну природу якій властиві процеси виникнення, становлення, розвитку та зміни. Це дає можливість досліджувати статичні, структурні, динамічні компоненти та властивості, їх внутрішні та зовнішні прояви, генетичні та функціональні зв'язки, взаємодії з середовищем за допомогою методів аналізу, синтезу, функціонального, структурного та інших.

#### Література:

1. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета: учеб. пособ. / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов – М.: Финансы и статистика, 1981 – 224 с.

2. Пушкар М.С. Філософія обліку. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.

УДК 657.471.27.10.0

**Реслер М.В.,**

к.е.н., доцент кафедри обліку і контролю сфери  
послуг та соціальної структури,  
Мукачівський державний університет

### **ОБ'ЄКТИВНА НЕОБХІДНІСТЬ ВПРОВАДЖЕННЯ АВТОМАТИЗОВАНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ**

На сучасному етапі інтерес до управлінського обліку серед менеджерів та керівників підприємств неухильно зростає, адже він представляє собою дієвий інструмент для управління організацією, що дозволяє підвищити якість та оперативність прийняття управлінських рішень, максимізувати очікуваний



результат і ефективно контролювати ризики господарської діяльності.

Управлінський облік у тому чи іншому вигляді існує на кожному підприємстві, адже будь-який керівник щодня приймає рішення, які базуються не на інформації з бухгалтерської звітності, а на різних управлінських даних.

На багатьох сучасних підприємствах управлінський облік ведеться шляхом ручного заповнення даних у форми, чи з використанням стандартних пакетів MS Excel чи MS Access, або в додатковій бухгалтерській програмі. Використання MS Excel чи MS Access призводить до багаторазового дублювання при введенні інформації, великої кількості помилок через «людський фактор», можливість несанкціонованої зміни інформації або помилкового використання старої інформації [1]. Відповідно кожний керівник повинен усвідомлювати, що існуюча на підприємстві система управлінського обліку може бути неефективною й не давати всієї повноти інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Тому потрібно постійно шукати шляхи вдосконалення існуючих систем управлінського обліку чи адаптації нових, більш сучасних.

При впровадженні управлінського обліку варто керуватися прагматичним принципом. Важливо усвідомлювати, яка інформація потрібна керівникові для прийняття рішень і який ефект може принести її наявність для розвитку всієї компанії в цілому, та на основі цього обирати раціональну систему управлінського обліку.

Технічний аспект постановки будь-якої системи управління представляє собою в першу чергу автоматизацію, тобто впровадження засобів обчислювальної техніки, комунікацій та певного програмного продукту чи набору продуктів. Практика засвідчує, що результати автоматизації управлінського обліку дуже часто розчаровують, що пов'язано з неадекватним розумінням ролі автоматизації в підвищенні ефективності системи управління підприємством. Проблема виникає щодо реалізації проекту і навіть до вибору програмного продукту.

Помилково вважається, що реалізація проекту автоматизації є достатньою умовою для успішної побудови системи управління. Однак програмний продукт із найрозвиненішим набором функціональних можливостей представляє собою всього лише інструмент для роботи з інформацією. І ефективність його використання визначається скоріше не якістю самого продукту, а компетентністю користувача [3].

На сучасному етапі підприємства мають можливість застосовувати програмні продукти управління бізнесом, визнані світовою спільнотою, такі, наприклад, як 1C, Oracle та SAP (Systems, Applications and Products in Data Processing). Кожна з зазначених програм налагодження управлінського обліку має свої особливості [2].

Дослідження досвіду впровадження автоматизації систем управлінського

обліку на підприємствах показує, що вітчизняні компанії починають ретельніше підходити до аналізу наявних на українському ринку програмних продуктів з метою вибору найбільш відповідної пропозиції як вимогам підприємства, так і специфіці його діяльності. В сучасних економічних умовах керівники підприємств починають більше уваги приділяти налагодженню ефективної системи управлінського обліку як інструменту, який дає можливість прозоро оцінювати бізнес та приймати менеджерами всіх рівнів зважені управлінські рішення стратегічного і оперативного характеру.

Управлінський облік у тому чи іншому вигляді існує на кожному підприємстві та поряд з цим керівництво підприємств повинно шукати шляхи його вдосконалення з огляду на характерні особливості специфіки роботи та сфери діяльності.

#### Література:

1. Журнал «Круглий стіл» [Електронний ресурс] / Спосіб доступу: <http://www.kstil.com.ua/>. – Проблеми вдосконалення управлінського обліку на українських підприємствах.
2. SAP СНГ [Електронний ресурс] / Спосіб доступу: <http://www.sap.com>. - Отраслевые пакеты решений SAP.
3. Николаева С. Мифы управленческого учета [Текст] / С.Николаев // Банковский менеджмент. – 2008. - № 7. – С. 2-10.

УДК 330.53.002

**Савчук Л.І.,**

к.е.н, доцент,

Тернопільський національний економічний університет

## **ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ БАЗ ДАНИХ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА**

Інноваційні технології в обліку передбачають його удосконалення, розширення функцій і завдань, забезпечення системи створення, обробки, передачі, зберігання й використання інформації, адекватної системі виробництва на підприємстві, що в умовах функціонування укладу економіки знань викликає необхідність завершення процесу автоматизації обліку. Однак безперебійне і злагоджене функціонування облікової системи в автоматизованому режимі можливе за умови не лише автоматизації облікових процесів та інтелектуалізації суб'єктів обліку. Воно потребує такої ж автоматичної фіксації фактів господарської діяльності об'єкта обліку. Оскільки в українських реаліях сьогодення розв'язання даного завдання є апріорно

неможливим, а відтак і непосильним, то автоматично виникають неполадки в самій системі обліку. Тут можна провести просту аналогію із функціонуванням сучасних машин і механізмів, в яких вже реалізовані в певній мірі зачатки інтелектуальної діяльності. Так, наприклад, якщо допотопні (звичайно ж, не самі по собі, а в порівнянні із продукцією світових лідерів) вітчизняні автомобілі у випадку незначної поломки або просто збою в роботі певного механізму продовжують виконувати свої основні функції з транспортування вантажів і пасажирів, то закордонна техніка просто зупиняється і без повного відновлення даного механізму тривіально не зрушає з місця. В умовах господарювання, коли бізнес приречений на ведення подвійної, а то й потрібної бухгалтерії (з різних причин, зокрема, корупція, побори, різного роду несанкціоновані виплати, необхідність непередбачених витрат зверх встановлених норм і лімітів), автоматизована система інформаційного забезпечення менеджменту відмовляється працювати, і її доводиться в рутинному ручному режимі весь час «підправляти», що органічно, знову ж таки, не сприймається ідеально функціонуючою системою обліку і веде до подальших збоїв всієї системи.

Окремо слід зупинитись і на якісних характеристиках суб'єктів обліку в умовах впровадження інноваційних технологій в менеджменті підприємства. Зрозуміло, що автоматизована ідеально налаштована і функціонуюча система інформаційного забезпечення управління підприємством (а крім того, система фінансового і податкового обліку) потребують обслуговування передовими прогресивно мислячими кваліфікованими інтелектуалами. Сучасний бухгалтер повинен володіти знаннями не лише обліковця, економіста, аналітика, бути спроможним працювати з новітніми інформаційно-комп'ютерними технологіями на рівні користувача, володіти навиками програміста (що зумовлено описаними вище причинами). Хочеться звернути увагу, що наведені підвищені вимоги до працівників облікових служб ставляться в умовах загальноновизнаної деградації української нації, коли вся система навчання, підбору і розстановки кадрів направлена на «виплекування» когорти холуїв-прислужників, а основними кваліфікаційно-професійними характеристиками менеджменту є вміння слугувати владним структурам (внутрішнім і зовнішнім) в поєднанні із можливістю доступу до цих структур, і вміння з ними співпрацювати (підлаштовуватись) [2, 227].

Що ж стосується проблем впровадження інформаційних технологій в обліково-аналітичну систему, то тут однією із найбільш актуальних є створення масиву (бази) даних облікової інформації для потреб менеджменту підприємства, вимоги до якої в сучасних умовах розвитку економіки різко зростають. Об'єктивність даного процесу зумовлена багатьма причинами, зокрема загальним трендом економіки в бік глобальної інформатизації, підвищенням інтелектуальної складової в забезпеченні конкурентоздатності

товарів і послуг на зовнішньому і внутрішньому ринках, посиленням соціальної спрямованості обліку, необхідністю вирішення екологічних питань тощо.

В справі практичної реалізації інноваційних підходів до створення обліково-аналітичної підсистеми обліково-аналітичного забезпечення розвитку підприємства на основі системи баз даних можна виділити два основних підходи.

Основною ідеєю першого є забезпечення формування загального масиву інформації, з якого кожний з користувачів черпає необхідні для менеджменту дані [1, 15]. Дещо інший підхід полягає у створенні на підприємстві різної складності і різної наповнюваності інформаційних масивів, диференційовані за рівнями управління [3, 19].

Незважаючи на те, що обидва підходи мають раціональне підґрунтя і довели на практиці свою життєздатність на рівні підприємства, слід зауважити наступне. Реалізація обох підходів ставить підвищені вимоги до професійно-технічних характеристик економічних служб підприємства, однак зміщує акценти стосовно їх функціональних можливостей на різні етапи руху інформації. Якщо піти по шляху створення інформаційних масивів баз даних, диференційованими за рівнями управління, то тут підвищені вимоги ставляться до працівників інформаційно-обслуговуючих центрів на етапі первинного збору і формування інформації. При даному підході очевидна економія засобів на її збір, передавання, обробку і використання, однак інформація використовується здебільшого одноразово, для прийняття певного управлінського рішення і потребує постійного коректування і оновлення при зміні тактичних завдань менеджменту. Більш перспективним, на наш погляд, є створення єдиного універсального масиву первинних даних, однак його реалізація ставить підвищені вимоги до безпосередніх користувачів економічної інформації – обліково-аналітичних служб. Однак це значно підвищує ефективність і якість прийнятих на її основі управлінських рішень, і в кінцевому рахунку – ефективність функціонування реального сектору економіки.

#### Література:

1. Крупка Я.Д. Про інноваційні напрями організації обліково-аналітичної роботи. /Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали науково-практичної конференції. (Тернопіль, 23-24 квітня 2010р.) - С.14-15.
2. Новиков Д. Общественно-продуктивный бизнес – условия для востребованности им программы инновационного развития /Д.Новиков, С.Качалов. – РИСК. – 2011. №4. – С.223-210.
3. Пушкар М.С. Нова економіка та роль облікової системи в ній. /Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали науково-практичної конференції. (Тернопіль, 23-24 квітня 2010р.) - С.18-19.

**Садовська І.Б.,**  
к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту,  
Луцький національний технічний університет

## **РОЗВИТОК УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ОСНОВІ НОВОЇ ІНСТИТУЦІЙНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ТЕОРІЇ**

Нова інституційна економічна теорія на відміну від підходу Т. Веблена, який розглядав інститути як «правила гри», включаючи неформальні обмеження (традиції, звички, кодекси поведінки) і формальні норми (закони, права власності), трактує інститути як механізм координації, управління контрактними відносинами, включаючи правові, організаційні, політичні та інформаційні аспекти типових операцій економічних організацій. Сучасні світові тенденції розвитку економіки спрямовані на переважне використання знань та впровадження інноваційних технологій.

Глобалізаційні економічні процеси призвели до відокремлення власника від управління власністю і, відповідно, від факторів виробництва (капіталу, праці, землі, підприємництва – частково). Традиційний бухгалтерський облік відображає задокументовані господарські факти. Поза увагою, тобто не відображеними в бухгалтерському обліку та у відповідних фінансових, податкових і статистичних звітах залишаються операції, що не зафіксовані у бухгалтерських документах, так звані операції «тіньової економіки», а також нелегальні витрати, пов'язані з укладанням контрактів та контролем за їх виконанням, вирішенням взаємовідносин з організаціями, які контролюють бізнес, владними структурами тощо.

В такій ситуації беззаперечною є фундаментальна роль управлінського обліку, який по суті виконує функцію інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень – оперативних, поточних і стратегічних.

Актуальним завданням сьогодення є вирішення питання щодо формування нової парадигми управлінського обліку «...не на вузькому методологізмі своєї науки, а на вищому рівні – філософському, історико-соціологічному і наукознавчому» [1, с.139].

Філософський підхід базується на діалектичних методах дослідження в розрізі історичних періодів і характеризується певною закономірністю існування парадигм в їх залежності від економічних явищ. Облік у всі епохи розвитку суспільних відносин слугував цілям управління. Але так було до початку процесів глобалізації, внаслідок чого змінилися правила гри, і, відповідно, формування інформації для «глобального гравця» – представленої у фінансових звітах і стандартизованої в світових масштабах. Поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський є об'єктивним і

неминучим. Вдале поєднання легальної і нелегальної облікової і не фінансової інформації можливе лише в системі управлінського обліку, якому притаманні особливі способи, методи і процедури спостереження, облікового виміру, реєстрації господарських подій і явищ, врахування взаємодії агентів на ринку.

Управлінський облік має всі підстави на визнання його як фундаментального фактора впливу на позитивний розвиток економіки. Це абсолютно нова система обліку, ціль якої трьохзначна: забезпечити ефективну інформаційну основу для прийняття управлінських рішень, спрямовувати сталий розвиток економіки на локальному рівні, передбачати і попереджувати кризові явища. Практика має певні досягнення, уособлені в окремих суб'єктах. Наукові доробки вчених у вигляді монографій, навчальних посібників, докторських і кандидатських дисертацій не є цілісними дослідженнями і більше спрямовані на постановку проблеми та доведення недосконалості існуючої системи обліку. Це свідчить, що сьогодні управлінський облік як наука знаходиться на етапі зародження нової парадигми. Змістовим її наповненням є: 1) вчення про інформаційний ресурс і знання як фактор виробництва; 2) вчення про нові об'єкти обліку: інтелектуальні активи; інтелектуальний капітал; трансакційні витрати; витрати на забезпечення якості бізнесу, інформаційного ресурсу, продукції; 3) вчення про інформаційне забезпечення управління активами за групами – реальні (основні, оборотні), інтелектуальні, в розрахунках (цінні папери, дебітори), та капіталом: вкладеним у бізнес, інтелектуальним, соціальним.

В рамках нової інституційної теорії інститут виступає як продукт суспільного розвитку і форма, за участю якої протікає господарська діяльність. Управлінський облік, відображаючи таку господарську діяльність, акцент робить на аспекти, пов'язані з ефективністю розміщення ресурсів та економічним розвитком, аналізуючи процес формування інститутів на основі моделі раціонального вибору – з точки зору створення та використання можливостей взаємовигідного обміну. Дослідження дискретних інституційних альтернатив за допомогою інструментарію управлінського обліку дозволяє у явній формі позначити теоретичні та практичні проблеми, розрахувати альтернативні варіанти їх вирішення.

З точки зору нової інституційної економічної теорії організація (держава, фірма, домашнє господарство) визначається не як окремий економічний агент з єдиними цілями, інтересами, а як система, що має внутрішню структуру інтересів. Завдання управлінського обліку – максимально виміряти, оцінити і врахувати ці інтереси при підготовці інформаційної бази для прийняття рішень.

Інструментарій нової інституційної економічної теорії дозволяє вивчити домашнє господарство, фірму як впорядкування взаємодії між людьми, структуру, що по-требує спеціального дослідження процесів обробки інформації, отримання та використання знання, структуру стимулів і контролю

в різних формах економічної організації. Інституційні альтернативи порівнюються одна з одною, а не тільки з ідеальним станом речей. Це порівняння проводиться через аналіз можливостей економії на трансакційних і трансформаційних витратах. Одна з фатальних абстракцій – ігнорування витрат, пов'язаних з реалізацією запропонованих змін, хоча в економічній теорії широко відомий принцип другого найкращого або оптимальності з додатковими обмеженнями.

Література:

1. Сучасні проблеми обліку: монографія / За ред. докт. екон. наук, проф. М.С. Пушкаря – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 268 с.

УДК 657.1

**Семанюк В.З.,**

к.е.н., доцент кафедри аудиту ревізії та контролінгу,  
Тернопільський національний економічний університет

## **ІНФОРМАЦІЙНА ПАРАДИГМА РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ НАУКИ**

Становлення постіндустріального суспільства та його розвиток дозволив сформулювати нові уявлення про інформацію та її роль в суспільному та господарському житті людства. Інформаційно-технологічна революція проникає у всі сфери діяльності суспільства, базується на інноваційних технологіях обробки інформації та супроводжується формуванням особливого типу економіки, який характеризується пануванням інформаційної парадигми. За цих обставин інформація з досить абстрактного поняття, яким досі активно оперували філософи доіндустріальної та індустріальної епохи, перетворилася на цілком реальний фінансово-економічний ресурс.

В теорії постіндустріальної економіки всі дослідники єдині в тому, що інформація відіграватиме провідну роль в майбутній економічній формації і стане базовим фактором продуктивних сил. В цьому контексті облікова система, що є основним продуцентом інформаційних ресурсів про господарську діяльність підприємства та середовище його функціонування, стане важливим чинником росту конкурентоспроможності, підвищення ефективності виробництва, здатності адаптуватися до постійних змін зовнішнього середовища, уникнення кризових ситуацій. Сучасні концепції управління передбачають прийняття рішень на основі достовірної інформації, основним джерелом якої є система обліку, а існуючі методи і процедури обробки та формування інформації в системі обліку не відповідають сучасним умовам ведення господарської діяльності та втрачають свою значущість для прийняття управлінських рішень.

Багатоплановість та складність дослідженні інформації та її трактування в

межах облікової науки полягають у специфічних властивостях інформації, різних формах її прояву, одночасного вивчення інформаційних ресурсів як результату функціонування облікової системи та об'єкту обліку. Відкритою залишається проблема якості облікової інформації та надійності її джерел. Під якістю облікової системи ми розуміємо її здатність продукувати (створювати) інформацію про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства, що відрізняє його від інших економічних наук та дозволяє ідентифікувати певні процедури та методики на належність до облікової системи. Поняття якості в обліку тісно переплетене з поняттям інформації, як продукту облікової системи та, в основному, визначається її якісними характеристиками. Висока якість системи обліку у всіх суттєвих аспектах знижує до прийняттого рівень інформаційного ризику для її користувачів.

Сучасна концепція обліку не передбачає надходження в облікову систему всієї економічної інформації, що знижує достовірність останньої. Ефективне використання інформаційних ресурсів базується на визначенні потреб користувачів у необхідній їм інформації, проведенні системного її аналізу, створенні й підготовці методів та інструментів обробки інформації. Облікова система перетворює вхідну інформацію, методами обробки та створення інформації, в інформаційний ресурс, який у використанні стає знанням, що впливає на ефективність бізнесу. Від достатності та якості інформації, отримуваної системою менеджменту залежить ефективність управлінських рішень зокрема та ефективність роботи підприємства в цілому. З цією метою облікова система повинна створювати інформацію про два види ресурсів: зовнішні та внутрішні. Ефективна організація створення інформації в системі обліку дозволить знизити витрати на інформаційні ресурси підприємства та сформулювати системи раннього оповіщення про кризові ситуації.

З цією метою також потрібно забезпечити надання інформації на запити користувачів у чіткій та простій для сприйняття семантичній формі, враховуючи зростання обсягів інформації, скорочення термінів на її створення, ріст фактів господарської діяльності та зовнішніх факторів впливу на підприємство. Необхідно враховувати також можливості досягнення взаєморозуміння між обліковою системою як постачальника інформації, та системою менеджменту – основного її споживача. Рівень сприйняття інформації визначається ефективністю прийняття рішень та можливістю облікової системи створювати інформаційні ресурси на вимогу користувачів, більше того, надавати інформацію не лише ту, яку хочуть бачити менеджери, а ту, якою вони можуть ефективно скористатися і яка стане їм в нагоді. Таким чином облікова система, через цілеспрямоване формування і створення інформаційних ресурсів, виконуватиме ще й консалтингову функцію у специфічному її вигляді.

Сучасна економічна наука, під впливом суспільного розвитку, прогресує і вимагає від обліку враховувати надбання інших наук, запозичувати нові прийоми і розвивати методи створення інформації. Інтеграція наукових розробок обліку,



економічного аналізу і аудиту визначає нові можливості формування інформаційних ресурсів, розширення кола проблем, які є новими для облікової науки. Саме тому теоретичні і методологічні основи обліку потребують глибокого і серйозного дослідження та нового поштовху для розвитку.

Теорія обліку, адаптуючись до вимог «нової економіки» потребує переосмислення поняття інформації та інформаційних ресурсів з позиції семантичного та змістового аспекту. В сучасній системі обліку спостерігається обмеженість інформаційного різноманіття, неефективне використання технологій, дисбаланс в сторону отримання кількості інформації, без врахування її цінності, що зумовлює труднощі в управлінні нею. М.Пушкар та М.Чумаченко наголошують, що «...осмислена мета обліку – проектування системи, здатної генерувати інформацію, яка стає стратегічним ресурсом в постіндустріальному суспільстві» [1, С.7]. Якщо ж основним «постачальником» економічної інформації є система обліку, то цілком природною виглядає потреба вивчення інформації та інформаційних ресурсів теорією обліку. Перед обліковою системою стоять завдання адаптації до нових умов, ріст обсягів інформації, її важливості для управління, переосмислення її ролі та змісту у сучасному суспільстві що вимагає удосконалення форм і методів обліку.

Література:

1. Пушкар М.С., Чумаченко М.Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: монографія [Текст] / М.С.Пушкар, М.Г.Чумаченко – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.

УДК 330.145

**Семенюк Е.В.,**

магістр економічних наук, аспірант  
УО «Брестский государственный технический университет»,  
Республика Беларусь

## **КРАТКОСРОЧНЫЕ ЦИКЛЫ И СРЕДНЕСРОЧНЫЙ ПЕРИОД В ФУНКЦИОНИРОВАНИИ ПРЕДПРИЯТИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

Деятельность белорусских предприятий в условиях активной инвестиционной политики предполагает управление финансовой устойчивостью за период окупаемости инвестиций. Крупномасштабные инвестиционные проекты подчиняют себе многие направления деятельности предприятия и определяют характер и периоды оборачиваемости

капитала.

Анализируя темпы динамики производства электрической энергии в мире за 1990-2011 годы (рис. 1), можно отметить существенные колебания в темпах роста (снижения) на протяжении указанного периода времени.

Темпы роста производства электроэнергии в мире в 1990-2011

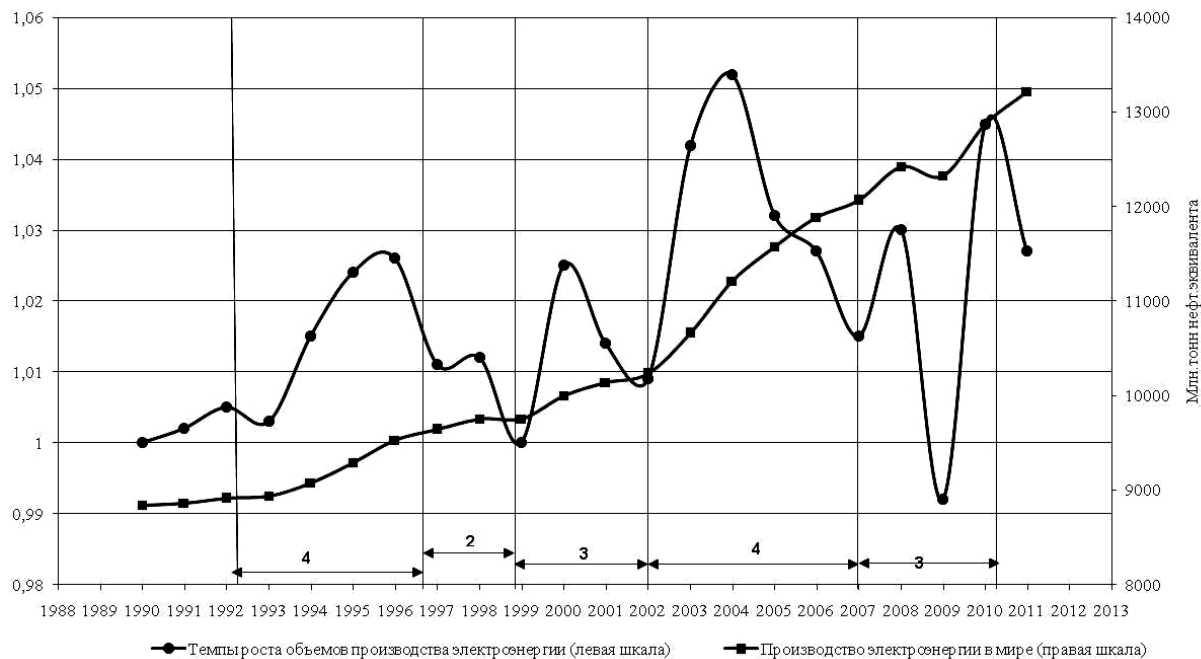


Рис. 1 Темпы роста объемов производства электроэнергии в мире (построение автора на основании данных [4]).

Так, общее производство и потребление электрической энергии в мире неуклонно растёт в натуральном выражении, но этот рост происходит различными темпами. При этом каждые 2-4 года можно выявить характерные циклические колебания, отражающие фазы роста и снижения. В теории экономические циклы продолжительностью 3-4 года принято называть краткосрочными циклами (Китчина) – механизм генерирования этих циклов обычно связывают с временными лагами в движении информации, влияющими на принятие решений коммерческими фирмами.

При этом указанные циклические колебания отражают результаты работы экономики (в данном случае – глобальной экономической системы). Выработка электроэнергии (наравне с добычей нефти и газа) является одним из важнейших индикаторов состояния конъюнктуры, поскольку отражает загрузку мощностей как производственной, так и в непромышленной сферах.

Однако функционирование отдельных хозяйствующих субъектов является более гибким и проявляется в способности изменять ряд управленческих решений, связанных с производством и инвестированием. Специфика электроэнергетической отрасли заключается в том, что она

практически моментально реагирует на изменения в иных отраслях народного хозяйства. Итак, принятие решений в электроэнергетике тесно связано с цикличной макроэкономической динамикой- с одной стороны, и стремлением быстро изменять свою политику- с другой стороны.

Таким образом, краткосрочные макроэкономические (отраслевые) циклы могут быть использованы в качестве основы для определения и расчета среднесрочных периодов жизнедеятельности предприятий конкретной отрасли. В соответствии с положениями экономической теории краткосрочный период- это период времени слишком короткий для изменения производственных мощностей, но достаточный для изменения интенсивности использования этих мощностей. За 3-4 года предприятие в силах нарастить (сократить) имеющиеся производственные мощности даже при условии огромных капиталовложений и реализации крупномасштабных проектов (для увеличения производственной мощности) или при условиях вынужденной продажи труднореализуемого энергетического оборудования. Исходя из вышеизложенного, можно предположить, что среднесрочный период – интервал времени, необходимый для перехода к новой технологической структуре при действующей ставке процента и принятой амортизационной политике предприятия.

Технологическая структура - отношение стоимости производственных зданий и сооружений к стоимости технического оборудования.

Произведем примерный расчет среднесрочного периода для предприятия электроэнергетики при процентной ставке, равной 30 процентов годовых (действующая ставка рефинансирования Национального банка Республики Беларусь). Коэффициент технологической структуры ( $P/E_{нач}$ ) на начало 2010 года составил 27%. Целевое значение данного коэффициента ( $P/E_{кон}$ ) составляет  $\alpha=10\%$  (либо иное соотношение, принятое как нормативное).

Для поиска значения среднесрочного периода использована функция анализа MS Excel «что-если». Анализ проводился исходя из того, что по окончании периода, равного  $n$ :

- коэффициент технологической структуры составит  $\alpha=10\%$ ;
- стоимость зданий и сооружений значительно не изменится – сократится с учетом начисленной амортизации (линейный способ);
- амортизация, начисленная на машины и оборудование в размере около 80% за период  $n$  лет (линейным способом) направляется на инвестиции;
- финансирование инвестиций проводится за счет собственных (амортизация) и заемных (кредитных) средств, поскольку прибыль как источник финансирования инвестиций отсутствует;
- привлечение кредитных средств производится равными долями в течение  $n$  лет, приведенная стоимость рассчитывается исходя из потребности в средствах.

По результатам расчетов имеем  $n=4,19$  лет. Таким образом, продолжительность среднесрочного периода близка к длине краткосрочного макроэкономического цикла и может быть найдена эмпирическим и аналитическим путем.

Література:

1. Global Energy Statistical Yearbook 2012. Электронный ресурс – <http://yearbook.enerdata.net>.

УДК: 657.1:658.8:338.24

**Фрейдис Е.И.,**  
аспирант кафедры менеджмента и права,  
Южный филиал Биоресурсов и природопользования Украины «КАТУ»

## **МЕСТО УЧЁТНОЙ ИНФОРМАЦИИ В СИСТЕМЕ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ МАРКЕТИНГОМ**

Вступление Украины во Всемирную торговую организацию, ужесточение конкуренции на внутренних рынках постоянная необходимость в совершенствовании продукта, поиске новых возможностей и каналов для его реализации, обусловили необходимость создания гибкой, адаптируемой и эффективной системы управления спросом, или управления маркетингом. Как и любое другое управление, управление маркетингом не может функционировать на достаточно конкурентоспособном уровне без соответствующего информационного обеспечения, призванного выделять для комплексного анализа релевантную информацию и помогать в принятии научно-обоснованных управленческих решений.

Система информационного обеспечения управления маркетингом является одним из ключевых элементов системы управления маркетингом и заключается в реализации следующих конкретных функций: наблюдении за объектом исследования; сборе данных; экспертизе полученной информации и информационных носителей; регистрации накопленных данных; распределении зарегистрированной информации по соответствующим информационным каналам; создании комплектов; отборе необходимых данных из общего объема информации; доставке учетной информации для дальнейшего анализа и интерпретирования результатов; архивировании и хранении информации; дальнейшего использования данных для обеспечения научно-обоснованных управленческих решений. Подсистемами, обеспечивающими функционирование системы информационного обеспечения, являются: системы

нормативно-правового обеспечения, технического, математического, организационно-экономического, гуманитарологического, программного и др.

Как известно, система информационного обеспечения маркетинга черпает данные из совокупности экономической информации – активных субъектов, сил, факторов, являющихся элементами окружающей среды маркетинга или маркетинговой среды [2,70]. Окружающая среда маркетинга состоит из макросреды, непосредственного окружения и внутренней среды предприятия.

Под экономической информацией следует понимать все те сведения в сфере экономики, которые необходимо фиксировать, передавать, хранить и обрабатывать для использования в управлении как хозяйством страны в целом, так и отдельными его объектами. Информацию, описывающую уже совершившиеся события, явления и хозяйственные процессы, называют учетной[3,8].

Согласно Ф. Котлеру макросреда включает в себя демографическую, экономическую, природную, технологическую, политическую и социальную среду [1, 210-222]. Учетная информация макросреды состоит из данных, полученных через газеты, журналы, теле- и радиовещание, рекламу конкурентов, выставки и конференции, данные Государственного комитета статистики, уведомления и письма от государственных органов власти, нормативно-правовую базу и т.п.

Непосредственное окружение предприятия состоит из потребителей продукции, конкурентов, поставщиков, контрактных аудиторий и маркетинговых посредников. Как правило, данную учетную информацию получают путем непосредственного наблюдения и анкетирования, а также приобретают в сторонних организациях. Основные источники учетной информации непосредственного окружения маркетинга представлены данными анкетирования потребителей, поставщиков, маркетинговых посредников; договорами, заключенными с поставщиками и покупателями; отчетами сторонних организаций, а также внутренними отчетами маркетингологов-аналитиков о конкурентах. Для объективной оценки конкретной хозяйственной ситуации на виноградарско-винодельческих предприятиях необходимо учитывать информацию, получаемую из структурных подразделений

Учетная информация внутренней среды предприятия отражается посредством бухгалтерской и финансовой отчетности, бюджетов, планов и распоряжений вышестоящего руководства, технической и технологической документации, отчетов и журналов отдела маркетинга, производственных отчетов и пр., является относительно недорогой и надежной, однако, не может показать весь спектр необходимых маркетинговым данным. Поэтому, информационное обеспечение управления маркетингом должно складываться из комплекса данных о макросреде, непосредственном окружении и внутренней среде предприятия.

Создание системы информационного обеспечения управления маркетингом является одним из приоритетных направлений повышения эффективности принимаемых управленческих решений. Для этого необходимо в каждом конкретном предприятии проводить работы по формализации, алгоритмизации и моделированию информационной системы обеспечения управления маркетингом. Учетная информация является одним из основных элементов построения системы информационного обеспечения управления маркетингом, гибкого реагирования на изменения в окружающей среде и научно-обоснованного принятия управленческих решений.

Література:

1. Котлер Филип Маркетинг-менеджмент. Анализ, планирование, внедрение, контроль [перевод с английского]// Ф. Котлер– СПб.: Питер Ком, 1998. – 896 с.: ил.
2. Балабанова Л.В. Маркетинг [учебник 2-е издание, переработанное и дополненное]/ Л.В. Балабанова– К.: Знания-Прес, 2004. – 645 с.
3. Информационные системы бухгалтерского учета [учебник]// Под ред. проф. В.И. Подольского – М.: ЮНИТИ, 1998. – 242 с.

УДК 657.12

**Хомин П. Я.,**

д. е. н., професор,

**Кривий З. І.,**

викладач кафедри обліку у бюджетній та соціальній сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

## **КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ АБО “ЕЛЛИНСКИХ МУДРОСТЕЙ НЕ ТЕКОХ”**

Облік ... стрункий порядок за  
допомогою рахункових формул.

Е. Пізані (1891)

Лакмусом, який відрізняє профі від фразера-профана, є вміння класифікувати факти господарського життя за їхнім впливом на баланс підприємства, відтак сформулювати кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку, яка відображає сутність глибинного змісту здійсненого на них запису. Проте стосовно неї в певній частині навіть тих, хто вважає себе приналежним до плеяди маршалів облікової теорії або й забронзовілим на прижиттєвому п'єдесталі, як ото один *allex viri, non mono doct, sed etiam agrestes*, побутує – за його ж висловом, – “мислення у протилежному напрямку”. Через те вони вдаються до голого теоретизування, мовляв, проводки – талан бухгалтера, а

талант ліцитатора “дефіциту справжньої наукової думки” має засвідчувати, замість прагматики бухгалтерського обліку, либонь те, що найбільш важливою справою свого життя ... вважає боротьбу з бездарними вченими в науці<sup>2</sup>.

Стосовно чого можна навести, як контраргумент, що видатні вчені минулого не цурались облікової прагматики: варто пригадати “Полную наглядную практику всех систем” Ф. Єзерського, чи децимальної принцип класифікації рахунків Є. Шмаленбаха, розробки щодо їхньої диференціації й інтеграції Ж.-Г. М. Курсель-Сенеля та ін., котрим це не завадило стати справжніми маршалами у науці.

Загалом же, думається, ігнорування проблеми кореспонденції рахунків є хибним, особливо з урахуванням того, що за теперішнім Планом рахунків порушено одну з його головних умов, як системи – конгруентність<sup>3</sup>.

Зокрема, маємо змішані рахунки, які унеможливають логічний взаємозв'язок впливу на баланс господарських операцій через неузгодженість синтетичних й аналітичних рахунків зі змістом облікових об'єктів. Відтак навіть не можна сказати: якою проводкою відображається нарахування амортизації? А все тому, що в теорії бухгалтерського обліку сталась диз'юнкція одного й того ж, бо власне амортизація початково – в часи древньоримського архітектора П. Вітрувія (I ст. до н.е.) розглядалась як знос майна<sup>4</sup>.

Ця плутанина стала наслідком курйозу, подібного до афоризму “в еллинских мудростях не текох” [1] стосовно латинського терміна, яким іменували знос об'єктів – *antique mors* – відкидання мертвого тіла, що помилково зі скороченого написання *a. mors* з якогось часу перетворилось в *a* того і стало витлумачуватись як заперечення смерті. Ото й виходить, що П. Цьомпа мав рацію, стверджуючи: “Проста бухгалтерія є недосконалим рахунком майна, подвійна – рахунком капіталу” [4, 120].

Бо якби було інакше, то перш за все, ми мали би динамічний, а не статичний баланс, в якому капітал підприємства – величина константна, не дивлячись, що майно динамічно змінюється. А загалом, ще з економічної теорії відомо про колообіг капіталу, його три фази, а в теорії бухгалтерського обліку навіть повернулись до твердження Й. Шера, що предметом бухгалтерського обліку є капітал підприємства, яке довго не визнавали як буржуазне за визначенням. Принаймні В. Палій однозначно стверджує: “Предметом бухгалтерського обліку є капітал як величина засобів, вкладених у господарську діяльність, їхнє переміщення і трансформація в процесі обороту, включаючи приріст або зменшення в результаті господарської діяльності” [2, 11] і це можна вважати

---

<sup>2</sup> Пам'ятаєте, хто найголосніше кричить “тримай ...”. Ото й чогось видається, що причина “мислення в протилежному напрямку” банальна: “...Не знают, так как не имеют профессиональной подготовки..... А поэтому им и невдомёк создание своих методик” – як неповторним волапюком висловлюється автор наведених цитат.

<sup>3</sup> Конгруентність – відповідність, узгодженість.

<sup>4</sup> Недаремне Міцквітц стверджував, що “римські бухгалтери не знали амортизації” [3, 47].

класичним визначенням.

Однак за існуючим планом рахунків, не дивлячись на те, що тут для обліку власного капіталу виділено цілий клас синтетичних та ще й передбачена можливість уведення субрахунків за видами статутного або пайового капіталу, неможливо не тільки забезпечити спостереження за його оборотом – як визначав сутність обліку В. Рігер (1928) – один із послідовників Е. Шмаленбаха, автора динамічного трактування балансу, але й визначити такі його види, як основний та обіговий. Принаймні таких субрахунків до рахунків 40 “Статутний капітал”, чи 41 “Пайовий капітал” на практиці не відкривають, а теоретики теж стоять осторонь цієї проблеми.

Тому пора облишити нудну суєсловну базгранину, до якої часто-густо вдаються здебільшого ті, хто таким способом намагається приховати “дефіцит справжньої наукової думки”, а засісти за вивчення доробку попередників, маючи на увазі, що замість тріади тавтологій на кшталт “запис в журналі та здійснення записів” на додачу до “відображення операцій або подій в бухгалтерському журналі”, доречніше вдатись “за допомогою рахункових формул”. Тільки тоді можна розраховувати на лаври, якщо не Е. Пізані, то хоч би професіонала.

#### Література:

1. Ашукин М. С. Крылатые слова / Ашукин М. С., Ашукина М. Г. – М.: Худож. лит., 1988. – 528 с.
2. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учёта: современные проблемы. / Палий В. Ф. – М.: Бухгалт. учёт, 2007. – 88 с.
3. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней / Соколов Я. В. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
4. Цьомпа П. Нариси економетрії і побудована на національній політекономії теорія бухгалтерського обліку / Павло Цьомпа // Пер. з нім. – Львів: Каменяр, 2001. – 223 с.

УДК 338.658

**Хорунжак Н.М.,**

к.е.н., докторант,

Тернопільський національний економічний університет

## **ЕФЕКТИВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ТА ЇЇ ЗАЛЕЖНІСТЬ ВІД РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ**

Удосконалення та модернізація обліку бюджетних установ в сучасних умовах неможливі без урахування нових досягнень інших наук. Зміна вимог системи управління, поява нових засобів комп'ютеризації, нові наукові



відкриття в галузі математики, інформатики, теорії моделювання та інших науках, тісно пов'язаних з системою обліку, диктують абсолютно інноваційні напрями її розвитку. М.С. Пушкар справедливо вважає, що існуюча теорія обліку вичерпала свій інтелектуальний ресурс, відстає у розвитку, ізольована від досягнень таких наук як теорія інформації, кібернетика, менеджмент, маркетинг, логістика тощо, і, навіть від практики обліку, оскільки в останні роки розвиваються його нові підсистеми (управлінський і стратегічний), що потребують розроблення концептуальних основ. Натомість теорія залишається байдужою до цих підсистем обліку, пояснюючи на примітивному науковому рівні функціонування лише підсистеми фінансового обліку [4]. Варто зауважити, що порівняно з дослідженнями шляхів удосконалення обліку, в сучасній науковій літературі недостатньо уваги приділяється розвитку його теорії. Окремі науковці висловлюють думку про те, що складність розробки нової теорії бухгалтерського обліку зумовлена низкою стереотипів, які склалися та підтримуються вченою спільнотою [1]. Інші, навпаки, зазначають, що необхідність виокремлення метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку є однією з найперспективніших проблем розвитку системи бухгалтерського теоретичного знання, а її вирішення дозволить впорядкувати наявні напрацювання та сформулювати подальші напрями розвитку окремих бухгалтерських наукових теорій [2]. Можливо такі розбіжності випливають з того, що в наукових публікаціях в основному констатують факт необхідності розробки, або щонайменше розвитку теорії обліку, однак фактично такі дослідження, за невеликим винятком [1;2;3;4], не надто поширені. Проте ситуація, коли існуюча теорія обліку вже не відповідає дійсності, на чому акцентують увагу майже усі науковці даного профілю, а нова ще не розроблена, свідчить про невирішеність дилеми її розвитку. З математичної точки зору таку ситуацію можна вважати критичною точкою ( $X_0$  – розташована на перетині штрихових ліній  $E_{max}$  та 2008 (часовий період  $t$ )) (рис.1), після якої існуюча теорія вже не забезпечує зростання ефективності діяльності ( $E_i(t)$ ).

Розвиваючись до точки  $X_0$  (у період до 2008 року) теорія забезпечувала зростання ефективності системи обліку бюджетних установ. Проте, досягнувши в точці  $X_0$  критичного рівня насичення, вона вичерпала свої можливості удосконалення. Тобто, рівень розвитку існуючої теорії уже не забезпечує поліпшення системи обліку, як заодно і зростання ефективності її функціонування. Звідси випливає висновок, що така теорія вимагає кардинальних перетворень.

Згідно відомого закону Гроша, який встановлює співвідношення між економічними характеристиками діючих і створюваних систем, розвиток нової теорії обліку повинен відповідати характеристиці 2 f ( $Y_0$ ).

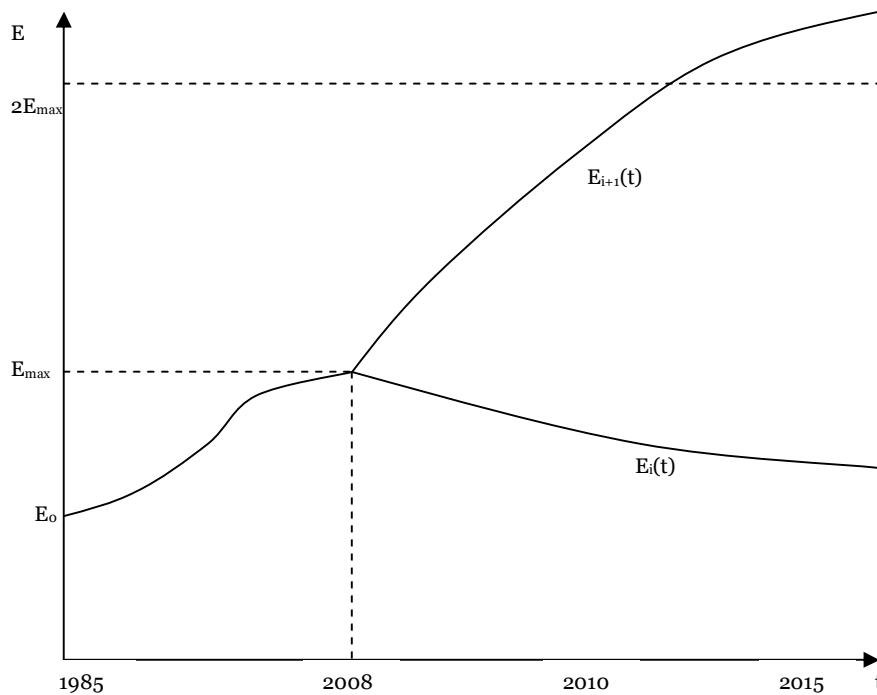


Рис.1. Графік залежності ефективності діяльності бюджетних установ від рівня розвитку системи обліку

Причому, як видно з рис. 1, ефективність застосування нової теорії ( $E_{i+1}(t)$ ) в сучасних умовах повинна бути кратною 2, адже в іншому випадку, вона не окупить затрат (на рис. 1 їх епюра знаходиться між лініями функцій  $E_{i+1}(t)$  та  $E_i(t)$  в часовому періоді після 2008 року), понесених на власний розвиток, а тому її недоцільно буде застосовувати. Тобто співвідношення між системними характеристиками облікових систем мають бути наступними:  $CO_{i+1}(t - t_0) \geq 2CO_i(t - t_0)$ , (1.1)

де  $CO_{i+1}$  та  $CO_i$  – відповідно системні характеристики існуючої та новоствореної системи обліку (на базі відповідних старої та нової теорій).

Оскільки основними засадами, завдяки яким система обліку виконує свої функції є його принципи, то концептуально важливо обґрунтувати ті конструктивні їх параметри, котрі забезпечують виведення обліку на якісно новий рівень. У зв'язку з цим доцільним може стати запровадження нових принципів, які на даний час не входять до переліку принципів обліку, визначених Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Зокрема, – еквівалентності (детерміністичної та імовірнісної), котрий забезпечує реальне відображення натуральних показників у вартісному вимірнику; компактності, який передбачає згорнене подання облікових даних і можливість їх швидкого розгортання до потрібного обсягу деталізації; ефективності, що передбачає переважання позитивного результату порівняно з понесеними затратами на модернізацію обліку.

#### Література:

1. Голов С.Ф. Теорія багаточільового бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3-13.

2. Легенчук С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Фейерабенда: Pro et Contra / С.Ф. Легенчук // Економіка: реалії часу. – 2012. – №2(3). – С. 88–91.

3. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н. М. Малюга . – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

4. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-Бланш, 2007. – 359 с.

УДК 657.01

**Швець В.Є.,**  
к.е.н., доцент,  
**Бакаїм Н.Я.,**  
аспірант,

Львівський національний університет імені Івана Франка

### **ЗАГАЛЬНА ТЕОРІЯ СИСТЕМ І ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІ СИСТЕМИ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Від початку третього тисячоліття серед наукової спільноти обліковців не вщухають дискусії щодо питань формування та функціонування обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання. Даній проблемі було присвячено конференції у Львові, Полтаві, Тернополі, що підтверджує актуальність питання. Однак ні чітких контурів, а ні єдності у розгляді даної проблематики в науковій літературі ще досі немає. Можливо причиною такої ситуації є відірваність теоретико-методологічних основ обліково-аналітичних дисциплін від загальної теорії систем, яка з успіхом знаходить своє застосування у різних галузях економіки. Відомо, що загальна теорія систем була запропонована Л. фон Берталанфі ще у 30-х роках ХХ століття. Ідея наявності загальних закономірностей при взаємодії великого, але не нескінченного числа фізичних, біологічних і соціальних об'єктів була уперше висловлена Берталанфі у 1937 році на семінарі з філософії у Чикагському університеті. Однак перші його публікації на цю тему з'явилися тільки після війни. Основною ідеєю загальної теорії систем, запропонованої Берталанфі, є визнання ізоморфізму (властивість окремих речовин спільно кристалізуватися утворюючи загальну кристалічну ґратку). Тобто, визнання законів, керуючих функціонуванням об'єктів на основі системного підходу. Берталанфі також запровадив поняття і дослідив відкриті

системи - системи, які постійно обмінюються речовинами і енергією з зовнішнім середовищем[1].

У 50-70-і роки ХХ століття було запропоновано ряд нових підходів до побудови загальної теорії систем такими вченими як М. Месарович, Л. Заде, Р. Акофф, Дж. Клір, А. І. Уємов, Ю. А. Урманцев, Р. Калман, С. Бір, Е. Ласло, Г. П. Мельников та ін. Загальною рисою цих підходів була розробка логіко-концептуального та математичного апарата системних досліджень.

Важливий крок у практичній адаптації теорії систем на тілі економіки зробив Іван Дрогобицький, який у своїй праці “Системний аналіз в економіці” уперше положення теорії систем і системного аналізу розглянув стосовно до потреб аналітиків, які досліджують економічні системи. У праці подано класичні аналітичні процедури, що знайшли широке застосування в економіці, а також специфічні процедури структурного аналізу, в основі яких закладено ідеї процесного підходу та інформаційного моделювання. Значну увагу І.Дрогобицький приділив опису базової методики проведення системного аналізу і питанням формування робочих планів дослідження конкретних систем[2].

Повертаючись до проблеми методологічного забезпечення формування обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання, доцільно використати одне із найпростіших визначень системи, як сукупності взаємодіючих елементів та відношень між ними. Такі відношення включають як структуру, так і функцію. Структура відноситься до організації елементів, які складаються із підсистем та підсистем, а також надсистеми. Таким чином, обліково-аналітична система (ОАС) – це організаційно-методологічна форма буття суб'єктів господарювання створена людиною для виконання своїх ділових функцій, яка поєднує у собі три підсистеми: облікову, аналітичну та контрольну. Незалежно від виду діяльності суб'єктів господарювання обліково-аналітичні системи повинні бути побудовані з врахуванням таких принципів: по-перше, використання зовнішніх запам'ятовуючих пристроїв; по-друге, правова регламентація функцій і зв'язків елементів системи; по-третє, економічна доцільність.

Потреба у зовнішніх запам'ятовуючих пристроях виходить із самої природи виникнення і розвитку обліку. Збереження й нагромадження інформації необхідні для аналізу та контролю діяльності суб'єктів господарювання з метою прийняття оптимальних управлінських рішень і власної безпеки.

Правова регламентація функцій і зв'язків елементів системи необхідна у забезпеченні державних інтересів, інтересів працівників, а також інтересів самого суб'єкта господарювання. Історичний досвід показує, що з правового закріплення обліку на рівні суб'єктів господарювання (мікрорівні), у середині ХІХ ст. розпочалось активне наукове опрацювання принципів, методів і

методики бухгалтерського обліку. Законами регламентують конкретні форми звітності та оподаткування, що дозволяє адаптувати обліково-аналітичну систему до інтересів конкретного суб'єкта з врахуванням інших учасників ринку.

Таким чином, методологія, розроблена на основі загальної теорії систем виступає основою для подальшого наукового дослідження можливостей її застосування у господарських системах створених на мікрорівні. У свою чергу, обліково-аналітичної системи суб'єктів господарювання можна розглядати у якості елементу великої макросистеми – системи національних рахунків на рівні держави. Цей підхід видається більш логічним у трактуванні обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання.

Література:

1. Предметна область системного аналізу. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: URL: // [http://itosvita.ucoz.ua/logo/pic\\_VUZ/chap/Syst\\_analiz\\_01.pdf](http://itosvita.ucoz.ua/logo/pic_VUZ/chap/Syst_analiz_01.pdf) – Назва з екрана.
2. Дрогобицький І.М. Системний аналіз в економіці. – Москва: Инфра, 2009. – 512с.

УДК 336.67

**Шелухина Е.А.,**

К.е.н., доцент кафедри бухгалтерского учета,  
ФГАОУ ВПО «Северо-Кавказский федеральный университет», Россия

## **НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО УЧЕТА**

В настоящее время отсутствует официальная система и методика экологического учета и отчетности в России. Поэтому организациям в рамках соблюдения действующего бухгалтерского и налогового законодательства разрешено самостоятельно определять принципы организации экологического учета и формирования экологической учетной политики.

Если рассматривать организацию экологического учета в контексте нашего исследования с позиции деградации натурального (ресурсного) капитала и выполнения главной цели Киотского протокола - сокращения выбросов парниковых газов, то необходимо осуществлять:

- учет сертификатов сокращения выбросов углекислого газа на баланс организации;
- включение в затраты стоимости восстановления от загрязнения окружающей среды;
- введение в пассив стоимости замещения невозобновляемых ресурсов

возобновляемыми и соответствующей амортизации.

Необходимость отражения механизмов Киотского протокола в экологическом учете можно определить следующими положениями:

1. На счетах бухгалтерского учета:

- формирование достоверной учетной экологической информации;
- рациональное использование своих экологических активов;
- оценка и регулирование экологических издержек.

2. На счетах СНС:

- агрегирование данных о состоянии окружающей среды в целом по стране;
- отражение взаимодействия между экономикой и окружающей средой;
- отражение расходов на природоохранные мероприятия.

В результате такой двухсторонней организации учета состояния окружающей среды возможно формирование объективной картины состояния и динамики природного наследия, принятие эффективных управленческих решений, привлечение иностранных инвестиций, реализация стратегии устойчивого развития.

Можно выделить особенности учета и отчетности по выбросам парниковых газов в организациях:

- организация экологического учета общей величины выбросов, так и с разбивкой по процессам возникновения парниковых газов;
- метод расчета выбросов является общим с национальной инвентаризацией;
- отличием от национальной инвентаризации является отсутствие четких границ и набора источников, нет заданного базового года.

МСФО не рассматривает сложный вопрос учета сертификатов сокращения выбросов парниковых газов. При этом ценность данных сертификатов может быть существенной. Все большее число компаний из стран с быстро развивающейся экономикой имеют в собственности и продают сертификаты сокращения выбросов углекислого газа (CER), полученные в соответствии с «Механизмом чистого развития» (МЧР) Киотского протокола.

Согласно данным недавнего обзора, проведенного фирмой Pricewaterhouse Coopers и Международной ассоциацией по торговле квотами, мировые компании применяют разные подходы к классификации и учету CER. 40% респондентов классифицируют сертификаты CER как нематериальные активы, 40% отражают их как запасы. Оставшиеся 20% респондентов отражают сертификаты CER в бухгалтерском балансе как «прочие оборотные активы», «предназначенные для торговли ценные бумаги» или «краткосрочные финансовые активы» [1].

Большинство фирм делают запись в отчете о прибылях и убытках на момент получения сертификатов CER, но при этом эти данные по-разному отражаются в бухгалтерском балансе. Например, один респондент признает самогенерируемые CER в составе запасов по распределенной себестоимости

производства, другие респонденты не признают сертификаты CER в бухгалтерском балансе до момента их использования или продажи. Некоторые респонденты отражают самогенерируемые CER как нематериальные активы или как правительственные субсидии, оцененные как разница между их справедливой стоимостью и стоимостью их производства, при этом правительственную субсидию отражают в балансе после использования или продажи сертификатов CER.

Для России принятие Киотского протокола имеет большое значение не только как инструмент решения проблемы изменения климата, но и как один из механизмов роста экономики страны. Ведь он способствует модернизации основных фондов, стимулирует внедрение современных экологически чистых технологий, содействует повышению эффективности использования энергии и снижению энергоемкости производства.

В связи с ратификацией Киотского протокола Россией, необходимо в самое короткое время создать эффективную национальную систему торговли парниковыми газами, которая позволит выполнить обязательства по Киотскому протоколу с минимальными затратами и участвовать стране в международной торговле квотами.

#### Література:

1. Грабб М., Вролик К., Брэк Д. Киотский протокол: анализ и интерпретация. М., 2001.

2. Киотский протокол к рамочной конвенции Организации Объединенных наций об изменении климата. Организация Объединенных Наций 1998 год. // Интернет ресурс: [unfccc.int/resource/docs/convkp/kprus.pdf](http://unfccc.int/resource/docs/convkp/kprus.pdf).

УДК 657.1

**Щирба М. Т.,**

к.е.н., доцент,

**Щирба І. М.,**

к.е.н., викладач,

Тернопільський національний економічний університет

## **ЕВОЛЮЦІЯ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА**

Ефективність ведення бухгалтерського обліку на підприємстві залежить від рівня його організації. У свій час французький вчений Є.П. Леоте щодо організації бухгалтерського обліку писав: „Колесо економіки рухається не тільки при допомозі праці і капіталу, але і завдяки „обліковому порядку” [3, с. 78-80].

Перші намагання сформувавши облікову політику на рівні фірми Е.С.

Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда пов'язують з спробами встановлення офіційного стандарту бухгалтерського обліку в США, які були розпочаті ще в 1929 р. [4, с.154].

Однак окремі елементи облікової політики Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда в своїй праці „Теорія бухгалтерського обліку” пов'язують з Дж. Меєм, який 22 вересня 1932 р. в своєму листі від Американського інституту бухгалтерів до Нью-Йоркської фондової біржі виклав програму її дії, яка включала три моменти 1) необхідність зобов'язати компанії відкритого типу подавати детальний звіт про використання ними методів обліку; 2) компанії повинні засвідчити те, що вони постійно дотримуються цих методів; 3) аудитори повинні підтвердити, що компанії дійсно використовували ці методи обліку, на які вони здійснюють посилення [4, с.155].

„Вперше в 1934 р., коли були відсутні нормативні акти з бухгалтерського обліку, Конгрес США доручив Комісії з цінних паперів і бірж розробити положення про облікову політику для фірм, які котирують свої цінні папери. Це доручення було викликано необхідністю навести певний порядок та забезпечити передбачуваність в практиці бухгалтерського обліку після великої кризи 1929р. І тільки набагато пізніше, національним стандартом 1972р. правила облікової політики були поширені на всі інші компанії.

Стандарт з облікової політики рекомендує відображати в річному звіті найбільш суттєві процедури і методи обліку, які застосовувались підприємством з числа офіційно визнаних. Характерно, що в умовах, в основному диспозитивного правового регулювання бухгалтерського обліку офіційне визнання тих чи інших прийомів і методів обліку здійснюється в США не тільки державними органами, але і, в першу чергу, різними громадськими організаціями, наприклад, Американською асоціацією бухгалтерів.

В подальшому у всіх економічно розвинутих країнах були сприйняті ідеї концепції облікової політики і прийняті нормативні акти, які вводили її в дію.

Однак поняття „облікова політика” офіційно впроваджено в міжнародну термінологію бухгалтерського обліку в листопаді 1974 року, у зв'язку з прийняттям, а з 1.01.1975р. – введенням в дію Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку №1 „Розкриття облікової політики”.

В Україні термін „облікова політика” появився в бухгалтерській термінології на початку 90-х років ХХ ст. в результаті перекладу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Вперше можливість використання підприємствами облікової політики з'явилася в 1993р., у зв'язку з введенням в дію „Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності”. Даним Положенням передбачалося, що підприємства та організації можуть самостійно встановлювати організаційну форму бухгалтерської роботи, виходячи з виду підприємства і конкретних умов господарювання; визначати форму і методи бухгалтерського обліку, ґрунтуючись на діючих загальних або



галузевих формах і методах, з дотриманням єдиних методологічних засад, встановлених цим Положенням, а також технологію обробки облікової інформації; розробляти систему внутрівиробничого обліку, звітності і контролю господарських операцій; визначати права працівників на підпис документів; виділяти на окремий баланс свої філії, представництва, відділення та інші відособлені підрозділи (житлово-комунальне, транспортне і підсобне сільське господарство), що входять до складу підприємства [1, с.20-21]. Згідно з Вказівками щодо організації бухгалтерського обліку в Україні обрана підприємством методологія (облікова політика) відображення окремих господарських операцій на поточний рік повинна затверджуватися розпорядчим документом. Хоча в той же час існувала ще певна жорстка регламентація бухгалтерського обліку на державному рівні у підприємств з'явилася можливість вибору варіантів відображення окремих господарських операцій в обліку. Однак, саме поняття „облікова політика” ні в Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні [1], а ні у Вказівках щодо організації бухгалтерського обліку в Україні [1] не згадується.

В нашій країні термін „облікова політика” офіційно почав використовуватись у вітчизняній теорії та практиці бухгалтерського обліку з 1 січня 2000 року після введення в дію Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [5], Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С)БО) №1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” та інших П(С)БО, які регламентують альтернативні способи організації та ведення обліку окремих видів активів, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів, щодо яких підприємство має право вибору з врахуванням особливостей та специфіки своєї діяльності [2].

Таким чином, дослідження сучасного стану облікової політики підприємства неможливе без осмислення її історичного розвитку. Лише аналізуючи еволюцію облікової політики можна зрозуміти помилки і недоліки, які мали місце в організації і веденні обліку в минулому та існують на сучасному етапі, а також дати об'єктивну оцінку досягненням у цій сфері.

#### Література:

1. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі / В.М. Пархоменко. – К.: РВО „Поліграф- книга”, 1994. – 352с.
2. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі / В.М. Пархоменко.– Луганськ, „Футура”, 2006. - Ч. 9. – 672 с.
3. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
4. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: [пер. с англ.] / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.: ил.

**СЕКЦІЯ 2.**  
**ОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЯ ЯК ЗАСІБ ЕФЕКТИВНОЇ ЕКОНОМІКИ**

UDK 657

**Farion A.**  
**Senkivska O.**  
**Hritsyuk H.**

department of accounting in budget and social industries  
Ternopil National Economic University

**ACCOUNTING OUTSOURCING: OUTSOURCING ACCOUNTING  
ONLINE**

Companies, these days, not only look for cost-effective solutions to systematically run non-core activities like accounting and bookkeeping services, but also expect to add value in order to achieve better control and understanding of cash flow and thereby make informed decisions. Accounting services form an integral part of an organization's operational capabilities and systematic functioning. Therefore, outsourced accounting and bookkeeping services definitely help streamline core business operations of an organization [1].

Outsourcing is the process of using independent firms to meet the needs of the organization [2]. The most common tasks for outsourcing are self contained business processes that are generic in nature. Outsourcing is the contracting out of a business process, which an organization may have previously performed internally or has a new need for, to an independent organization from which the process is purchased back as a service. The term outsourcing became popular in America near the turn of the 21st century. An outsourcing deal may also involve transfer of the employees and assets involved to the outsourcing business partner [3].

The work of accounting requires both time and knowledge. Unfortunately, not all company owners have the right knowledge and enough time to handle these various accounting services. With the aid of the modern technology, outsourcing accounting functions has become the most reliable and feasible solution to effectively handling accounting functions. Accounting outsourcing is the business strategy of outsourcing a portion or all of the accounting functions necessary to keep the business operational [2].

The top advantages of outsourcing accounting services can be enumerated as:

1. Achieving high level of accuracy.
2. Cost effective services.
3. Reaping benefits with up-to-date technology.
4. Saving up on processing time.

5. Gaining from the assistance of experts.
6. Staying informed with up-to-date accounting status.
7. Flexibility in Staffing.
8. Companies will have more time to focus on the other important aspect of the business.

There are three main benefits of outsourcing: reduced overhead costs, increased quality control processes, and improved productivity.

Accounting outsourcing is one of the common trends in today's practice. Companies have seen that by outsourcing accounting they can generate cost savings between 30%-50%. Another good reason to outsource accounting is to minimize large investments in human resources, technology, and infrastructure. Outsourced accounting helps in getting work done faster due to complimentary time zone differences [1]

The world biggest accounting outsourcing companies are: "Accenture", "ISS", "Sodexo Customer References", "Infosys Technologies", "Convergys", "IBA Group", "Mastek", "Aditya Birla Minacs" and "Scicom".

Outsourcing is associated with small and medium sized businesses, large corporations may also outsource their accounting needs to a reliable accounting service. For small businesses, the question of why they might outsource accounting functions often has to do with limited resources. Rather than employing a full-time staff to handle such functions as managing the accounts receivable and payable, processing payroll, or calculating and paying applicable taxes, the small business owner may choose to engage the services of a reliable accounting firm.

Businesses by mid-sized can also find that accounting outsourcing is a good option for many of the same reasons. Outsourcing means the business has the benefit of trained accounting professionals without having to supply salaries and benefit packages, and can redirect its resources to other projects. At the same time, a mid-sized business may find that choosing to outsource the accounting functions also cuts expenses for office supplies substantially, which in turn helps to increase the bottom line for the business each month [2].

Despite the benefits outsourcing accounting services have its disadvantages. The main problem involved is confidentially issues. Other things stopping companies from outsourcing their accounting jobs include worries about compliance issues, and the initial investment that is involved for this procedure. Businesses are not sure if the initial cost necessary for outsourcing will override the potential benefits it could provide.

There is only one small disadvantage when it comes to hiring outsourced accounting services: many companies providing accounting services which makes it tough to decide which one to hire. If company hires an inefficient service provider, it may cost your business a lot more.

Now days, there are a lot of accounts departments online offer an advanced

solution to companies accounting function by offering an outsourced virtual accounts department. Such organisations offer basic bookkeeping services by discussing the management information and reports that to organisation requires and making sure that they provide a fully tailored service [4].

There are only few firms in Ukraine that provide accounting outsourcing services, the most well-known are audit firms “Units Consulting Ltd.” and BDO Balance-Audit.

#### **List of literature resources:**

1. Presenting material of “Outsource costs in source growth” [Electronic resource] – Access mode: <http://www.outsourcinghubindia.com>
2. Clear answers for common questions. What Is Accounting Outsourcing by wiseGEEK [Electronic resource] – Access mode: <http://www.wisegeek.com/what-is-accounting-outsourcing.htm>
3. “Terms and Definitions” [Electronic resource] – Access mode: [ventureoutsource.com](http://ventureoutsource.com). Retrieved 2007-10-05.
4. Outsourced Accounting Services Online. “Department accounts” [Electronic resource] – Access mode: <http://www.accountsdo.com>

УДК 657.3

**Вовк М.О.,**

аспірант кафедри обліку підприємницької діяльності,  
ДВНЗ «Київський національний економічний  
університет імені Вадима Гетьмана»

### **КРИТИЧНИЙ АНАЛІЗ ПІДГОТОВКИ ТА ПОДАННЯ ЗВІТНОСТІ ЗА СЕГМЕНТАМИ**

Фінансова звітність компанії надає широку уяву про діяльність компанії, незважаючи на те, наскільки така діяльність є диверсифікованою. Звітність за сегментами, в якій розкривається інформація про різні господарські та географічні напрями діяльності стає ефективним інструментом надання такої інформації.

Метою законодавчого регулювання подання фінансової звітності є гарантування надання достовірної інформації про результати діяльності та фінансовий стан господарюючого суб'єкта. Обізнані користувачі вважають, що такого роду інформація є найбільш цікавим елементом «пакету фінансових звітів», та вправне її використання може суттєво знизити ризики невизначеності різних видів діяльності підприємства. Багато західних наукових досліджень показало, що в умовах розвиненого фондового ринку прогнози діяльності компанії, які базувалися на інформації про звітні сегменти є більш точними, ніж

ті, що брали за свою основу консолідовану фінансову звітність [1, 2, 5]. Можна виділити три позитивні наслідки підготовки та презентації звітності за сегментами.

По-перше, такого роду звітність дозволяє краще оцінити минулі та спрогнозувати майбутні результати діяльності підприємства, що реалізується через: виявлення так званої «прихованої інформація», яка просто подана в агрегованому вигляді у консолідованій звітності; оцінку збільшення продуктивності різних географічних сегментів; ризики їх функціонування; перспективи розвитку різних господарських сегментів. По-друге, звітність за сегментами надає можливість більш точно порівняти результати діяльності з основними конкурентами, як малими підприємствами (які мають лише один напрямок господарської діяльності), так і високо диверсифікованими компаніями. Третьою перевагою звітності за сегментами є те, що вона може стати одним із засобів управлінського контролю з боку вищого управлінського персоналу над різними підрозділами підприємства.

Незважаючи на всі переваги підготовки та подання звітності за сегментами, існує ряд її недоліків. Взагалі їх можна поділити на дві категорії: 1) витрати, пов'язані з підготовкою та презентацією додатково інформації; 2) практичне застосування законодавства, щодо визначення звітних сегментів. Витрати, пов'язані з підготовкою та презентацією звітних сегментів загалом можна поділити на прямі (які прямо пов'язані з процесом підготування інформації) та непрямі (ті, що пов'язані по суті з інформацією, яка доступна широкому колу користувачів, в тому числі основним конкурентам, споживачам, постачальникам, кредиторам). Таким чином, звітність за сегментами є не тільки джерелом порівняння інформації з основними конкурентами, але і загрозою, і сигналом для них.

Проблеми практичного застосування законодавства щодо визначення звітних сегментів пов'язані з існуванням міжнародних та національних стандартів регулювання звітності за сегментами. Особливо гостро ця проблема постає, коли підприємство здійснює свою діяльність у різних країнах, з різним законодавчим полем [3,4].

Проведене дослідження дозволило зробити такі висновки:

1) хоча, на перший погляд недоліки підготовки та презентації звітності за сегментами переважають над її перевагами, ряд емпіричних досліджень показав протилежні результати;

2) метою звітності за сегментами є надання інформації про минулі результати діяльності різних напрямів підприємства, та можливості кращого прогнозування майбутніх грошових потоків, що загалом є сумісним з метою всього пакету фінансової звітності підприємства.

#### Література:

- 1) Balakrishnan R., Harris T.S. and Sen P.K. The predictive ability of geographic segment disclosures//Journal of Accounting Research. – 1990. – Autumn
- 2) Behn B.K., Nichols N.B., Street D.L. The predictive ability of geographic segment disclosures by US companies: SFAS № 131 vs SFAS № 14//Journal of Accounting Research. – 2002. – Vol.1
- 3) Edwards P., Smith R. Competitive Disadvantage and Voluntary Disclosures: The case of Segmental reporting/ P. Edwards, R. Smith//British Accounting review. – Vol 28 (1) – pp. 155 – 172
- 4) Emmanuel C., Garrod N. Segment reporting: International issues and Evidence// C. Emmanuel, N. Garrod. – 1992. – Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey. – 170 p.
- 5) Herrmann D., Thomas W. An analysis of Segmental Disclosures under SFAS No 131 and SFAS No 14/ D. Herrmann, W. Thomas// Accounting Horizons (AAA). – Vol. 14 (3). – pp. 287 – 302

УДК 675.22

**Галещук С.М.,**  
аспірант кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

### **ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВ ЩОДО ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ**

Актуальність обраної теми диктується наявністю кількох альтернативних способів обліку валютних трансакцій, використання яких має різний вплив на фінансовий результат підприємства. Крім того, увага науковців та практиків до методики відображення операцій у іноземній валюті активізувалася у зв'язку з переходом частини вітчизняних підприємств на МСФЗ, які розширюють спектр способів обліку валютних операцій, що підкреслює важливість деталізації та конкретизації облікової політики підприємств.

Питаннями відображення у бухгалтерській звітності операцій у іноземній валюті присвячені праці науковців - Ю. Кузьмінського, С. Голова, І. Жиглей, І. Волкової. Дослідженнями облікової політики щодо валютних операцій займалися О. Михасик, Т. Демчук, Д. Чирка.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [1]. Кожне підприємство самостійно обирає певні методи та процедури оцінки та відображення операцій у фінансовій та управлінській

звітності відповідно до профілю виробництва, орієнтованості на внутрішній чи зовнішній ринки, організаційної структури виробництва, які включають в наказ про облікову політику згідно з вимогами чинного законодавства.

Після впровадження П(С)БО у підприємства є альтернативні варіанти вибору методів оцінки та обліку окремих статей фінансової звітності: амортизації основних засобів та нематеріальних активів, методу списання виробничих запасів, витрат на виробництво та калькулювання собівартості, створення резерву сумнівних боргів тощо [2, с. 10].

Нормативно-правовими актами незакріплено порядок формування облікової політики підприємств. Тому підприємство визначає облікову політику відповідним наказом по підприємствах. Для подальшого аналізу окремих ділянок облікової політики назвемо етапи її розробки:

I етап. Визначення організаційно-правових та виробничих особливостей діяльності підприємства для вироблення структури облікової політики.

II етап. Вибір методів оцінки, визнання операцій та методики їх відображення у фінансовій звітності.

III етап. Висвітлення облікової політики у формі внутрішнього наказу або розпорядження на підприємстві.

Щодо операцій в іноземній валюті, то існують різні погляди на способи включення методики їх відображення в облікову політику. Т. Демчук вказує на необхідність внесення в структуру облікової політики питання «Операції в іноземній валюті» з деталізацією обраної методики згідно з вимогами П(С)БО 21. [3]. На думку О. Михасика, необхідно виділити окремий пункт у обліковій політиці – «Розрахунки у іноземній валюті» із відповідними складовими:

I. Методологія здійснення розрахунків у іноземній валюті (порядок визначення первісної оцінки активів, вартість яких виражена в іноземній валюті).

II. Методика здійснення розрахунків у іноземній валюті (специфіка обліку).

III. Організація здійснення розрахунків у іноземній валюті (документооборот).

IV. Техніка здійснення розрахунків у іноземній валюті (вказати перелік рахунків обліку операцій в іноземній валюті з детальним виділенням субрахунків відповідних рівнів для можливості організації аналітичного обліку) [4, с. 137].

Така деталізація в обліковій політиці, вважаємо, є виправданою в разі, якщо не менше половини розрахунків підприємство проводить у іноземній валюті. У іншому випадку оптимальним, на нашу думку, є введення до наказу про облікову політику пункту «Здійснення операцій в іноземній валюті» з відповідними підпунктами:

I. Порядок відображення операцій в іноземній валюті за монетарними статтями та їх перерахунок.

II. Порядок відображення операцій в іноземній валюті за немонетарними статтями та їх перерахунок.

III. Організація складання консолідованої фінансової звітності у національній валюті.

IV. Розкриття інформації про вплив змін валютних курсів у примітках до фінансової звітності.

Така структура узагальнює обрані керівником та головним бухгалтером способи обліку операцій в іноземній валюті у всіх аспектах, включаючи існування закордонних дочірніх підприємств, методик здійснення розрахунків у іноземній валюті, оцінки та визнання операцій у іноземній валюті за немонетарними статтями відповідно до вимог нормативно-правової бази.

Таким чином, зважаючи на багатоваріантність обліку операцій у іноземній валюті, необхідним є пояснення обраних методик у наказі про облікову політику підприємства, що матиме свій вплив на відображення фінансового результату підприємства. Крім того, керівництво самостійно обирає структуру наказу про облікову політику, проте повнота роз'яснень дасть змогу зрозуміти показники фінансової звітності зовнішнім та внутрішнім користувачам.

#### Література:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України : від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

2. Левченко О. Сучасний стан формування облікової політики в сільськогосподарських підприємствах / О.П. Левченко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (Економічні науки) – 2012. - № 1(17). – С. 7-16.

3. Демчук Т. Облікова політика підприємства в аспекті відображення валютних операцій / Т. П. Демчук // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 85–90.

4. Михасик О. Організація і методика обліку розрахунків у іноземній валюті / О. Д. Михасик // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. - № 4(55). – С. 135-140.



**Гречко С.М.,**  
здобувач кафедри бухгалтерського обліку,  
Житомирський державний технологічний університет

## ПРОЦЕС НАДХОДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ЮРИДИЧНІ ТА ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ

Одним з визначальних процесів діяльності підприємства є процес надходження основних засобів, адже в залежності від забезпеченості убув визначається ефективність всього виробничого циклу. Найчастіше основні засоби надходять в результаті певних договірних відносин між підприємством та іншим суб'єктом господарювання. Господарський договір супроводжує ринковий обмін, коли один суб'єкт задовольняє індивідуальний попит, а інший – пропозицію. Однак, навіть він не завжди може гарантувати виконання всіх умов домовленості між суб'єктами господарювання. Основною причиною щодо є недостатня деталізація обов'язків та відповідальності сторін, що укладають такий договір. Відповідно, при виконанні таких угод виникають труднощі пов'язані з неправильним трактуванням його положень.

Основні засоби водночас є засобом праці та отримання доходів, об'єктом облікового відображення, об'єктом попиту, предметом договірних зобов'язань. Наведені властивості основних засобів проявляються в процесі обміну та їх споживання (рис. 1).

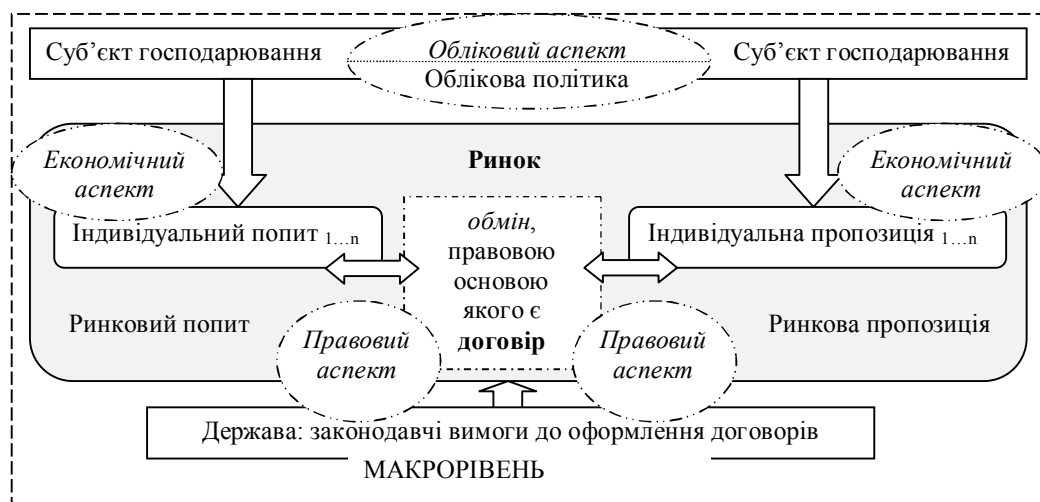


Рис. 1. Юридичний та обліковий аспект процесу надходження ОЗ

Процес передачі права власності на виробничі основні засоби є моментом прояву та загострення взаємозалежності між економічною, юридичною та бухгалтерською сутністю основних засобів. Так з економічної точки зору такі основні засоби як машини та обладнання, транспортні засоби, будівлі та споруди виявляють себе як матеріальне майно, що є необхідною умовою організації процесу виробництва, а отже і засобом отримання доходів, що

реалізується здатність створювати вартість готової продукції. Процес створення вартості готової продукції в обліку розраховується з використанням норм амортизації. Даний аспект є фактором формування попиту на них на ринку. З юридичної точки зору виробничі основні засоби є сукупністю прав власності на об'єкти необоротних матеріальних активів. Даний аспект є одним із основоположних в процесі отримання права власності на об'єкти основних засобів.

З облікової точки зору виробничі основні засоби – це об'єкти облікового відображення, що відповідають ряду критеріїв їх функціонального призначення мають вартісну та кількісну оцінку і інформація про які є необхідною при прийнятті рішень зовнішніми та внутрішніми користувачами бухгалтерської інформації. Функціональне призначення будівель полягає у створенні необхідних умов праці за допомогою розміщення в них основних, допоміжних та обслуговуючих виробництв, лабораторій тощо. Споруди є інженерно-будівельними об'єктами, призначеними для здійснення технічних або технологічних функцій, пов'язаних з виробництвом (насосні станції, тунелі, мости, очисні споруди, естакади тощо). Машини та обладнання призначені для виробництва, використовуються безпосередньо для роботи з предметами праці, також це можуть бути пристрої, призначенні для вимірювання та регулювання параметрів виробничого процесу тощо. Транспортні засоби призначені для транспортування вантажів та людей у межах підприємства та поза ним. Функціональне призначення основного засобу є умовою його відображення на відповідних рахунках 1-го класу в обліку.

УДК 657

**Гудзь Н.В.,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері  
Тернопільський національний економічний університет

## **ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ПРОБЛЕМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ**

Введення в дію Податкового кодексу України суттєво вплинуло на організацію бухгалтерського обліку основних засобів.

По-перше, у Податковому кодексі з'явилося поняття основні засоби замість основних фондів. Хоча, аналізуючи визначення у ПС(Б)О 7 «Основні засоби» та у Податковому кодексі (ПКУ), можна зауважити, що об'єднує їх лише очікуваний строк корисного використання (експлуатації).

Існує також незначна відмінність щодо встановлення строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів. ПКУ встановлено мінімально допустимі строки корисного використання, в той час, як П(С)БО 7

жодних обмежень щодо даних строків не передбачено.

Відповідно до ПКУ до основних засобів відносяться лише ті цінності, які призначені для використання у власній господарській діяльності та вартість яких перевищує 2500 гривень. При цьому, під господарською діяльністю слід розуміти будь-яку діяльність суб'єкта господарювання, спрямовану на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах. При цьому, якщо в бухгалтерському обліку підприємство має право самостійно встановлювати вартісний критерій віднесення об'єкта до основних засобів, то в податковому обліку такого не передбачено.

ПКУ передбачена класифікація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, як і в бухгалтерському обліку, на 16 груп замість 4, які були раніше. Проте така класифікація має ряд недоліків.

Перш за все, вона містить об'єкти, які взагалі не амортизуються в податковому обліку, такі як земельні ділянки та природні ресурси.

Значна частина об'єктів, які традиційно належали до основних засобів (стільникові телефони, комп'ютери та ноутбуки, принтери, сканери та ін.) тепер будуть належати до малоцінних необоротних активів, і амортизуватися не будуть. Наприклад, інвентарна тара (група 14), на наш погляд, не заслуговує бути виділеною в окрему групу, а предмети прокату (група 15) можуть містити настільки різноманітні об'єкти, що не зрозуміло взагалі, як їх можна віднести до однієї групи з мінімально допустимим строком корисного використання не менше 5 років. Усі зазначені недоліки створюють зайву плутанину, ускладнюють і без того непростий процес ідентифікації основних засобів у податковому обліку. Доцільно було б попередньо структурувати основні засоби в бухгалтерському обліку, наприклад, винісши на окремий рахунок ті основні засоби, які не підлягають амортизації у податковому обліку, а потім вже переносити ці оптимізовані норми у Податковий Кодекс.

У податковому обліку немає окремої групи для інвестиційної нерухомості. Відповідно, нерухомість, відображену в бухгалтерському обліку на субрахунок 100, залежно від її виду буде відображено або в групі 1, або в групі 3.

Податковий кодекс України не ліквідував одну з найістотніших відмінностей між бухгалтерським і податковим обліком – підхід до визначення об'єкта амортизації. Згідно з П(С)БО 7 «об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується». У Податковому кодексі України амортизація - це витрати на виготовлення, придбання та поліпшення необоротних активів.

Значення поняття «витрати» в податковому законодавстві відрізняється від його бухгалтерського трактування. Це призводить до того, що не всі бухгалтерські витрати є податковими витратами, адже Податковий кодекс містить численні «витратні» обмеження та висуває жорсткі вимоги до документального підтвердження витрат.

У економічній літературі не припиняються дискусії з питань економічної

сутності ремонтних робіт. П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачає витрати на ремонт, модернізацію, реконструкцію, добудову, дообладнання основних засобів поділяти на групи:

1) витрати на поліпшення основних засобів, у результаті здійснення яких економічні вигоди, що первинно очікуються від використання об'єкту, зростають. До таких поліпшень відносяться модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо. Згідно з П(С)БО 7 витрати на проведення таких заходів збільшують первісну вартість основних засобів.

2) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигід його використання, згідно П(С)БО 7 відносяться до витрат звітного періоду і обліковуються на відповідних рахунках витрат.

Щодо обліку витрат на ремонти, то в цілому, у податковому обліку залишився старий підхід. Тобто, витрати на підтримку об'єктів основних засобів у робочому стані (поточний та капітальний ремонти), як і раніше, відображаються за одними загальними правилами. Так, “ремонтний” ліміт визначається як 10% від сукупної балансової (тобто залишкової) вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації на початок звітного року.

Такий підхід обумовлює наявність податкових різниць в сумі амортизаційних відрахувань, а також відхилення у визначенні вартості основних засобів.

Отже, можна стверджувати, що введення в Податковий кодекс окремих методологічно важливих моментів з П(С)БО щодо обліку основних засобів сприяло гармонізації бухгалтерського обліку на підприємстві. Проте залишається ще багато неузгодженостей при відображенні в обліку основних засобів між податковими та мінфінівськими вимогами.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27. 04. 2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288>.

2. Податковий кодекс [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sts.gov.ua/nk/spisok3> [Розділ 3. Податок на прибуток підприємств].

## **ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

Інтелектуальна власність в умовах постіндустріального (інформаційного) суспільства стає домінуючим об'єктом власності. Інтелектуальні продукти, реалізуючись на сучасних ринках відповідного спрямування, приносять величезні зиски. За оцінками спеціалістів на долю нових технологій у розвинутих зарубіжних країнах припадає до 85% приросту валового внутрішнього продукту.

Щодо самого поняття “інтелектуальна власність”, то як науковий термін воно вперше використане в 1967 році конвенцією, відповідно до якої було засновано Всесвітню організацію інтелектуальної власності (ВОІВ). Україна як самостійна держава зареєструвалась в ВОІВ у 1995 році. У 1985 році японський економіст Т. Сакайя одним з перших ввів поняття “вартість, втілена у знання, породжена знанням” (knowledge-value), або ж у перекладі - вартість, яку створюють знання. Т. Сакайя підкреслив той факт, що за сучасних умов традиційні чинники виробництва вже не визначають ту цінність, яку споживачі признають за тим чи іншим продуктом; економіка перетворюється у систему, що функціонує на основі обміну знаннями та їх взаємної оцінки. Він вважає, що сьогодні людство вступає в новий етап цивілізації, на якому рушійною силою є цінності, що створюються знаннями, і саме тому він називає цей етап суспільством вартісного знання (knowledge-value society) [1, с. 12].

Очевидно, що поняття “інтелектуальна власність” - узагальнююче, оскільки включає в себе достатньо різноманітні за своєю приналежністю об'єкти і вже давно стало надбанням багатьох наук, окрім економічних, філософії, права тощо.

Не менш важливим питанням є проблема оцінки нематеріальних активів як у балансі, так і в поточному бухгалтерському обліку. Її концептуальні засади закладено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”.

При цьому, насамперед, слід мати на увазі, що “Із сукупності складових інтелектуального капіталу згідно чинної облікової методології (П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”) відповідають поняттю актив та відображаються в

обліку лише об'єкти права інтелектуальної власності. Всі інші види інтелектуального капіталу – його немайнові складові – в бухгалтерському обліку не відображаються. Зростаючі потреби користувачів інформації про всі складові інтелектуального капіталу підприємства зумовлюють включення до складу об'єктів бухгалтерського обліку оборотних та немайнових складових інтелектуального капіталу” [2, с. 9].

Тобто, першочерговою проблемою є визначення переліку об'єктів обліку нематеріальних активів. Як справедливо зазначає Г. Уманців, “На сучасному етапі традиційна бухгалтерія не може досить ефективно обслуговувати сучасну інтелектуальну економіку, основним потенціалом якої вважаються технології та людські ресурси. Результатом такого недоліку бухгалтерського обліку стала суттєва невідповідність даних публічної звітності реальному стану підприємства його ринковій вартості. Це провокує не тільки асиметричний розподіл інформації в економічному середовищі з відповідними наслідками для різних груп користувачів фінансової звітності, але й є чинником ризику для всієї фінансової системи” [3, с. 9].

У свою чергу, “Низький рівень відображення таких активів у балансах українських підприємств зменшує рівень їх ринкової капіталізації, дає занижену оцінку національного інтелектуального капіталу, що є негативним орієнтиром для інвесторів, які цікавляться інформацією про стан компаній, у які вони могли б інвестувати кошти. Серед причин такого стану є рамки бухгалтерської моделі, відсутність методичних інструментів оцінки та ідентифікації складових інтелектуального капіталу”. Принаймні, так вважають автори колективної монографії за редакцією акад. В.М. Гейця та А.А. Гриценка [4, с. 166].

Таким чином, попередньою умовою об'єктивної оцінки об'єктів інтелектуальної власності є визначення тієї їх частини, яка підлягає відображенню в системі бухгалтерського обліку.

Формування ринкових відносин в інтелектуальному середовищі безпосередньо пов'язане з відокремленням як самостійного елемента структури ринку інтелектуальної праці, оскільки саме на ньому формується пропозиція інтелектуальних продуктів. Як на наш погляд, лише ринкова система є об'єктивним засобом відбору, оцінки та критерієм корисності об'єктів інтелектуальної власності. Проте оцінка її об'єктів – категорія, як ми вже зазначали, в значній мірі суб'єктивна. Бо, насамперед, кожен продукт коштує стільки, скільки за нього згідні заплатити.

Література:

1. Олексюк О. Інтелектуальний капітал - основний чинник інноваційних систем освіти//Збірка матеріалів до регіональної науково-методичної конференції «Технологія інноваційного пошуку в системі вищої

освіти»/ О. Олексюк, В. Олейко. - Тернопіль: Економічна думка, 2002.- С. 12 - 14.

2. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: автореф.дис.канд.екон.наук: 08.00.09/ Легенчук Сергій Федорович; Національний аграрний університет. – Київ: 2006. – 22 с.].

3. Уманців Г. Облікова інтерпретація інтелектуального капіталу в контексті становлення інформаційної економіки/ Г. Уманців// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - № 9. – С. 9-15.

4. Капіталізація економіки/ За ред. В.М. Гейця та А.А. Гриценка. – К., 2007. – 220 с.

УДК 657.471:69

**Давидович І.Є.,**

к.е.н, доцент,

Тернопільський національний економічний університет

## **ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ БУДІВЕЛЬНОЇ ІНДУСТРІЇ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ**

Підприємства будівельної індустрії - це у переважній більшості промислові підприємства, для яких характерна цехова структура, серійність та масовість випуску, як правило, однорідної продукції. Ці особливості впливають як на організацію обліку витрат, так і на калькулювання собівартості продукції.

За сучасних умов господарювання продукція підприємств будівельної індустрії відпускається споживачам незалежно від того, юридична чи фізична це особа, за єдиними відпускними цінами. Процес калькулювання зорієнтований лише на одну мету - формування відпускнуої ціни одиниці продукції. Базою для її визначення є розрахунок витрат на випуск продукції, іншими словами, виробнича або повна собівартість продукції (кожного виду зокрема). Безперечно, забезпечити достовірний бухгалтерський облік витрат на виготовлення кожного найменування виробів надзвичайно складно і в умовах дії ринкових відносин, коли необхідна оперативна інформація про виробничі витрати, запізніла інформація втрачає свою актуальність. Через це основою для складання калькуляцій відпускнуої ціни слугують розрахунки витрат, базою для яких є виробничі норми і нормативи (з більшості видів витрат) та діючі ціни придбання матеріальних ресурсів і послуг від постачальників та сторонніх підприємств і організацій.

Номенклатура статей витрат підприємств будівельної індустрії має певні

особливості й характеризується своєю неоднорідністю щодо видів продукції, котрі виготовляються. Проте кожне підприємство має основні статті витрат, без яких не обходиться випуск продукції. До них слід віднести такі як:

- сировина і основні матеріали;
- допоміжні матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- зворотні відходи (вираховуються);
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата виробничих робітників;
- додаткова заробітна плата виробничих робітників;
- нарахування на зарплату (відрахування на соціальні заходи);
- витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати;
- попутна продукція (вираховується).

В сукупності дані витрати становлять виробничу собівартість. Поряд з виробничою собівартістю існує ще ряд витрат, які разом з нею утворюють повну собівартість продукції. До таких витрат належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Дані витрати називаються витратами періоду і в собівартість окремих видів продукції не включаються, а відносяться безпосередньо на фінансові результати. З метою встановлення відпускної ціни на базі повної собівартості в сучасних умовах доцільно витрати періоду включати до складу собівартості окремих видів виробів у нормалізованому порядку (певному процентному співвідношенні до виробничої собівартості, вирахованому на підставі фактичних даних попередніх звітних періодів).

Калькуляція відпускної ціни містить у собі ще два складові елементи, до яких належать плановий прибуток (рентабельність у деяких підприємствах) і податок на додану вартість (ПДВ). Якщо величина останнього встановлюється урядом і на сьогоднішній день вона становить 20 відсотків відпускної ціни (без ПДВ), то рівень планового прибутку - величина, яка визначається підприємством самостійно. Розмір планового прибутку, як засвідчує практика діяльності підприємств будівельної індустрії, знаходиться у досить широкому діапазоні: від 10 до 30, а іноді сягає й 50 відсотків повної (збутової) собівартості.

Необхідно зазначити, що такий підхід не зовсім виправданий. Він ставить підприємства у неоднакові умови. Окремі з тих, що мають порівняно вищий розмір планового прибутку з одиниці продукції, не зацікавлені у пошуку



резервів зниження собівартості продукції й на цій основі - підвищення ефективності господарювання. Водночас інші підприємства, запроваджуючи раціональні безвідходні технології, наукову організацію праці, продуктивніше використання виробничого устаткування тощо, іншими словами, використавши усі наявні резерви зниження собівартості, при відносно низькому рівні планового прибутку виглядатимуть у фінансовому аспекті набагато гірше від своїх конкурентів.

У разі насичення ринку однорідними матеріальними ресурсами у вигріші буде той виробник, який пропонує дешевшу продукцію (при інших рівних умовах), тобто те підприємство, собівартість виробів якого та відпускна ціна разом з ПДВ нижча. Проте розвиток економіки України свідчить, що це буде не так швидко. Тоді сам ринок стане регулятором ціни і не потрібне буде втручання держави до встановлення величини рівня планового прибутку.

Умови сьогодення вимагають такого державного втручання стосовно обмеження рівня рентабельності і, найперше, для підприємств, які є монополістами у виробництві окремих видів будівельних матеріалів, конструкцій і деталей.

Специфічними особливостями використовуваної номенклатури статей у окремих підприємствах будівельної індустрії є виділення зі складу витрат окремої статті – “Транспортні витрати”. Такий стан справ по праву можна вважати цілком задовільним і рекомендувати його до застосування усіма підприємствами будівельної індустрії. У даному разі статті, на яких знаходять своє відображення матеріальні витрати, складаються лише з відпускної ціни постачальника. Окрім того підприємствам, у структурі витрат яких значне місце посідають витрати на паливо й енергію, та з метою посилення контролю за економним і раціональним їх використанням доцільно, на нашу думку, розділяти ці витрати і показувати їх у калькуляції двома самостійними статтями: “Паливо технологічне” та “Енергія технологічна”.

Деякі підприємства не виділяють окремою статтею вартість “зворотних відходів”, а враховують їх у складі статті “Сировина і основні матеріали”. При цьому стаття витрат називається „Сировина і основні матеріали” (за вирахуванням зворотних відходів). Такий підхід не зовсім виправданий, оскільки занижується вартість використаної сировини і основних матеріалів за рахунок відходів, які не мають вже властивостей повноцінної сировини чи основних матеріалів і можуть бути використані на зовсім інші цілі, крім виробництва основної продукції.

Використання будівельними підприємствами удосконаленої номенклатури калькуляційних статей дасть можливість не лише мати достовірну інформацію стосовно окремих видів витрат, але й максимально деталізовану інформаційну базу для проведення економічного аналізу і на цій основі – здійснення заходів, направлених на скорочення окремих видів витрат.

**Даньків Й.Я.,**  
професор, завідувач кафедри обліку та аудиту,  
**Остап'юк М.Я.,**  
професор кафедри обліку та аудиту,  
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

## **СКЛАД І ОБЛІК ВИТРАТ НА ОХОРОНУ ПРАЦІ**

Охорона праці робітників в умовах сучасного переозброєння виробництва на базі механізації та автоматизації може бути забезпечена лише при всебічному врахуванні можливостей людини в трудовому процесі. Безперечно, що у вирішенні цих завдань суттєву роль відіграє ергономіка-наука, що вивчає проблеми оптимального розподілу та узгодження функцій між людиною і машиною, обґрунтовує оптимальні вимоги до засобів і умов діяльності.

Охорона праці як система законодавчих актів, соціально-економічних, організаційних, технічних і санітарно-гігієнічних заходів, що створюють безпеку праці, забезпечують збереження здоров'я і працездатності людини в процесі праці, регламентована Кодексом законів про працю України і Законом України «Про охорону праці».

Соціально-економічні результати виражаються у вигляді економії або запобігання втрат живої і уречевленої праці в народному господарстві, на підприємствах і в сфері особистого споживання. При оцінці соціально-економічних результатів необхідне більш повне охоплення всіх соціальних і економічних результатів у різних сферах народного господарства.

Економічні результати заходів щодо поліпшення умов та охорони праці виражаються у вигляді економії за рахунок зменшення втрат внаслідок аварій, нещасних випадків і професійних захворювань.

Витрати на заходи щодо поліпшення умов і охорони праці включають в себе: витрати на ремонт, прання і дезінфекцію одягу; витрати на спецхарчування (молоко, жири та інші нейтралізуючі речовини; витрати на утримання і поточний ремонт різноманітних огорож, сигналізації та інших приспособлень, що забезпечують безпеку праці; витрати на подання першої медичної допомоги, на вентиляцію приміщень, на утримання душових, пралень побутового характеру та інші витрати на техніку безпеки і виробничу санітарію. З метою покращення обліку, контролю та аналізу цих витрат, рекомендуємо їх згрупувати у наступні п'ять груп:

1) відшкодування потерпілим внаслідок травм і професійних захворювань (тимчасова непрацездатність, одноразова допомога, моральна шкода, санаторно-курортне лікування, протезування, пенсії інвалідам тощо).

2) пільги та компенсації за працю у важких і шкідливих умовах (додаткові

відпустки, скорочений робочий день; отримання молока, доплати за умови та інтенсивність праці, пенсії на пільгових умовах);

3) витрати на виробничу санітарію, профілактику травматизму, професійних захворювань (витрати на заходи з охорони праці за рахунок джерел фінансування, регламентованих нормативними актами держави; витрати на заходи з охорони праці за колективними договорами; витрати з фонду охорони праці підприємства);

4) витрати на ліквідацію наслідків аварій та нещасних випадків (вартість ремонту зіпсованого устаткування, зруйнованих будівель; витрати на врятування потерпілих; розслідування нещасних випадків; виплати заробітної плати за час простою; вартість підготовки працівників замість вибулих внаслідок нещасних випадків);

5) штрафи та інші відшкодування (штрафи за приховування від обліку потерпілих; штрафи за недотримання нормативних вимог щодо безпеки праці; компенсації за час вимушеного простою через припинення робіт органами державного нагляду за охороною праці; штрафи за недотримання договірних зобов'язань з іншими підприємствами; компенсаційні виплати за ураження населення, майна та забруднення довкілля).

Проведеними дослідженнями авторами встановлено, що основні витрати на підприємствах припадають не на створення безпечної техніки, запобігання виробничому травматизму і захворюваності, а на пільги та компенсації, пов'язані з небезпечними і шкідливими умовами праці. Співвідношення між витратами на поліпшення умов і охорони праці до видатків на доплати, пенсії, пільгові відпустки становить 1:10.

Штрафні санкції, а також виплати, що повинні здійснюватися підприємством у разі незадовільної роботи з охорони праці, наявність фактів травмування працівників та профзахворювань зараз є досить значними і тому змушують будь-якого власника своєчасно вкласти кошти у профілактичні заходи, зберігаючи при цьому життя і здоров'я людей та не конфліктувати із Законом.

Значними є також витрати на пільги й компенсації, передбачені чинним законодавством і колективними договорами, за важкі та шкідливі умови праці ( надання додаткової відпустки, видачу молока, оплату регламентованих перерв санаторно-оздоровчого призначення, що надаються під час виконання вібронебезпечних та інших робіт). Ці витрати також повинні враховуватися власником у загальній сумі економічних витрат, що можуть виникнути на підприємстві за недостатньої уваги до розв'язання проблем охорони праці.

Витрати на реалізацію заходів щодо поліпшення умов і охорони праці поділяються на капітальні вкладення і експлуатаційні (поточні) витрати і повинні становити не менше 0.5% від реалізованої продукції (ст. 19 ЗУ «Про охорону праці»)

До капітальних вкладень належать одноразові витрати, які використовуються на створення основних засобів для поліпшення умов і охорони праці, а також на удосконалення техніки і технології з метою поліпшення умов праці і забезпечення її безпеки.

До експлуатаційних витрат належать поточні витрати на утримання і обслуговування основних засобів; витрати на проведення заходів щодо охорони праці за рахунок цехових і загальнозаводських видатків. Тому витрати на здійснення заходів щодо поліпшення умов і охорони праці розраховуються за формулою:

$$B = C + K, \quad (1)$$

де  $C$  - експлуатаційні /поточні/ витрати на здійснення заходів, грн.;

$K$  - капітальні витрати на поліпшення умов і охорону праці, грн.

Загальні витрати підприємства на охорону праці як до впровадження заходів щодо поліпшення умов праці, так і після цього розраховуються за формулою:

$$B_{\text{заг}} = B_1 + B_2 + B_3, \quad (2)$$

де  $B_1$  - витрати на заходи з охорони праці за рахунок усіх джерел фінансування, регламентованих нормативними актами держави;

$B_2$  - витрати на заходи з охорони праці за колективними договорами;

$B_3$  - витрати з фонду охорони праці підприємства.

Витрати на охорону праці, виробничу санітарію та профілактику захворювань повинні враховуватись керівництвом або власником підприємства в загальній сумі економічних витрат, і зрозуміло, суворо контролюватися. Це практично, на сьогоднішній день, не можливо. Існуючий облік цих витрат не дозволяє цього досягти.

Достатньо зауважити, що облік витрат на охорону праці сьогодні ведеться на трьох синтетичних рахунках: 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності», що в результаті не дає можливості одержувати оперативну, конкретну та реальну облікову інформацію про стан цих витрат. Сам поділ витрат на охорону праці на капітальні та поточні теж потребує відповідної специфічної організації їх обліку. А різноманітність і ведення обліку джерел фінансування, засобів щодо охорони праці на різних рахунках не дозволяє належним чином контролювати їх використання, призводить до їх розпорошення і, як наслідок, до незадовільного рівня охорони праці, збільшення виробничого травматизму і т.п.

Авторами пропонується з метою узагальнення витрат і джерел їх фінансування усі витрати сконцентрувати на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Джерела фінансування відображати на рахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів», створити фонд охорони праці за рахунок резерву та інших джерел.

При створенні резерву витрати на охорону праці доцільно, на нашу

думку, резервувати, виходячи з розрахунку середньорічної питомої ваги їх в затратах на виробництво. При цьому пропонується скласти бухгалтерське проведення таким чином: Дт рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і Кт рахунку 474.1 «Фонд охорони праці».

При надходженні коштів у фонд охорони праці з інших джерел можливі такі бухгалтерські проведення:

Дт рахунку 443 «Прибуток використаний у звітному періоді» -- відрахування з прибутку; Дт рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» – асигнування з бюджету та позабюджетних фондів і Кт рахунку 474.1 «Фонд охорони праці».

Експлуатаційні (поточні) витрати і штрафні санкції списуються відразу за рахунок фонду охорони праці, щодо капітальних витрат вони попередньо обліковуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а потім списуються за рахунок фонду наступним записом:

Дт рахунку 474.1 «Фонд охорони праці»,

Кт рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Результати проведеного дослідження щодо витрат на охорону праці та їх обліку на підприємствах свідчать про те, що, незважаючи на певні зрушення в організаційно-правовому, технічному полі, існує цілий комплекс проблем технічного, економічного, особливо, контрольно-інформаційного характеру. Джерела коштів на охорону праці знаходяться в розпорошеному, безконтрольному стані, на що нами даються відповідні пропозиції щодо впорядкування їх обліку та контролю. Це ж стосується і обліку витрат на охорону праці, який повинен бути сконцентрований на одному рахунку, що підвищить рівень контролю за цими витратами. Проведене дослідження дозволить значно підвищити контрольно-аналітичну функцію обліку за витратами і джерелами коштів на охорону праці і покращить ефективність заходів у цьому напрямку, їх необхідність і своєчасність.

#### Література:

1. Гандзюк М.П., Желібо Є.П., Халімовський М.О. Основи охорони праці: Підручник/ М.П. Гондзюк, Є.П.Шелібо, М.О. Халімовський. -- К.: Каравела, 2005.
2. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: Підручник/ Й.Я. Даньків, М.Я. Остап'юк. – К.: Знанняб 2007..
3. Іваськевич І.О. Ергономіка: Навчальний посібник/ І.О. Іваськович . \_\_ Тернопіль: Економічна думка, 2002.
4. Керб Л.П. Основи охорони праці: Навчальний посібник/ Л.П. Керб . – К.: КНЕУ, 2005.
5. Остап'юк М.Я. Економіка праці та соціально-трудова відносини: Навчальний посібник/ М.Я. Остап'юк. – Тернопіль: «Прінт-офіс», 2007.

6. Остап'юк М.Я., Яцишин Н.З. Економіка підприємства: Навчальний посібник/ М.Я. Остап'юк, Н.З. Яцишин. – Тернопіль: «Прінт-офіс», 2008.

7. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник/ М.С. Пушкар. -- -- Тернопіль: Карт-бланш, 2002.

УДК 657.6

**Дерій В.А.,**

к. е. н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

## **КОНТРОЛЬ ЗА ВИТРАТАМИ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ) У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ: ПОРЯДОК І МЕТОДИ**

У сільськогосподарських підприємствах значна увага приділяється контролю за витратами на виробництво. Це дуже важливо в умовах збільшення дефіциту на продовольство у світі, адже чим дешевшою буде вітчизняна сільськогосподарська продукція, тим більш конкурентоспроможною вона буде на міжнародних продовольчих ринках.

В рослинництві нині потрібно, насамперед, контролювати витрати на мінеральні добрива, послуги і роботи, нафтопродукти, насіння та посадковий матеріал, а у тваринництві підконтрольними найкраще визначити наступні статті матеріальних витрат: корми (за видами та місцем виробництва); роботи і послуги; інша продукція сільського господарства (за її видами).

Контрольна діяльність за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах повинна бути спрямована на застосування таких методів контролю, які б забезпечували надійне попередження і своєчасне виявлення фактів господарських порушень, пов'язаних з використанням (псуванням) кормів (в тому числі покупних); мінеральних добрив; оплати послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями; нафтопродуктів; насіння і посадкового матеріалу; електроенергії; запасних частин, ремонтних та будівельних матеріалів.

Серед методів контролю за витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) акцентуємо дієвість таких:

- перевірка витрат за статтями і елементами за допомогою планових (нормативних) показників у бізнес-планах, виробничих завданнях;
- формування, перевірки та регулювання кошторисів витрат підприємства загалом, його виробничих одиниць;
- факторного аналізу чинників, що мають значний негативний вплив на витрати на виробництво продукції (робіт, послуг);

- технічного контролю за витратами з використанням систем gps, автоматизованого подавання води, кормів, дозування насіння, мінеральних добрив, отрутохімікатів тощо;
- використання чекової форми, нормативно-чекової системи, нормативного методу обліку і контролю за витратами;
- фактичного огляду місць виробництва, зберігання і реалізації продукції на предмет оцінки реальності сум витрат з ними пов'язаних;
- інвентаризації витрат незавершеного виробництва;
- обстеження посівів сільськогосподарських культур, продуктивності тварин і птиці та витрат на їхнє виробництво;
- документальної ревізії в частині витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) шляхом ґрунтового вивчення і глибокого аналізу фактів господарського життя на основі первинних документів, облікових реєстрів, форм звітності;
- судово-бухгалтерська експертиза правдивості первинних документів, облікових реєстрів, підписів посадових осіб, пов'язаних з витратами на виробництво продукції (робіт, послуг);
- зустрічної перевірки ідентичності аналогічних показників у різних первинних документах, облікових реєстрах, формах звітності;
- внутрішнього або зовнішнього слідства (розслідування) на предмет законності та доцільності здійснення витрат на виробництво продукції;
- господарської суперечки між підприємствами, структурними підрозділами підприємства стосовно обсягів, якості здійснених витрат товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт, наданих послуг;
- контролю за центрами відповідальності;
- методу самоконтролю робітників (як складової контролю за центрами витрат) за законністю і доцільністю здійснення витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) .

Основними методами контролю за витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) є чекова форма, нормативно-чекова система, нормативний методу обліку і контролю за витратами.

Ефективною у сільському господарстві є система gps, яка дає змогу сільськогосподарським підприємствам економити значну кількість пально-мастильних матеріалів. Так, за твердженням головного бухгалтера ТОВ “Праця” (с. Стольне) Менського району Чернігівської області В.В.Костенка, в результаті переведення усіх транспортних засобів підприємства на систему gps витрати пально-мастильних матеріалів зменшились з 400 т до 300 т щорічно.

Таким чином, контроль за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах здійснюється в чітко визначеному порядку та з використанням дієвих методів такого контролю.

**Дорош Н.І.,**  
д.е.н., професор  
Київський національний університет імені Тараса Шевченка

## **“DUE DILIGENCE” В УПРАВЛІННІ ПРОЦЕСАМИ ЗЛИТТЯ ТА ПОГЛИНАННЯ**

У сучасних умовах розвитку процесів концентрації, глобалізації та диверсифікації капіталу поширюються процеси злиття, поглинання, придбання та об'єднання підприємств. З метою обґрунтування управлінських рішень щодо здійснення зазначених процесів проводиться процедура “Due Diligence”, яка передбачає комплексний аналітичний огляд минулого, сучасного стану та оцінку майбутніх перспектив діяльності підприємства. Разом з цим важливим завданням “Due Diligence” є виявлення потенційних загроз, “неочікуваних обставин”, які можуть виникнути в результаті виконання запланованої операції.

Англійськомовний термін “Due Diligence”, як належна ретельність, обачність, підкреслює необхідність зберігати уважність, обачність посадовими особами, які підписують емісію цінних паперів та угоду щодо злиття чи поглинання.

“Due Diligence” можна визначити як процес комплексного аналітичного огляду, оцінювання фінансового стану, потенціалу та інших аспектів діяльності об'єкта придбання з метою підтвердження, що всі ризики, пов'язані з придбанням чи об'єднанням, не тільки не загрожують діяльності та стану підприємства - покупця, а й таке рішення принесе значну економічну вигоду.

Виконання процесу “Due Diligence” під час придбання чи об'єднання має включати певні заходи з метою дотримання юридичних вимог та позитивної практики. Ці заходи включають перевірку фінансових звітів на предмет підтвердження достовірності інформації щодо активів, зобов'язань та капіталу, а також визначення фінансового стану підприємства відповідно до звітності. Проводиться аналітичний огляд управління та діяльності підприємства стосовно встановлення якості та надійності фінансової звітності та досягнення відчуття “непередбачуваних обставин”. З'ясовуються потенційні юридичні проблеми, правовий статус об'єкта придбання та відпрацьовуються основні положення майбутньої угоди.

До складу групи на проведення “Due Diligence” залучаються такі спеціалісти як фінансисти та бухгалтери, юристи, менеджери з персоналу та виробництва, фахівці з розвитку бізнесу, операційної діяльності, інформаційних технологій, зі збуту та маркетингу. Процедура “Due Diligence” схожа на аудит і найчастіше проводиться аудиторсько-консалтинговими фірмами. Аудитори



мають значний досвід у складанні ефективних програм перевірки та управлінні групою спеціалістів, а отже і широко залучаються до її здійснення.

Важливим засобом ефективного проведення процедури є програма, яка має надавати логічні та дієві шляхи для оцінювання діяльності, прогнозів на майбутнє, підтвердження презентацій. Важливо, щоб перевірка, аналіз та процедури підтвердження були ретельно задокументовані.

Після того як складаний план проведення процедур “Due Diligence”, відбувається безпосереднє проведення перевірки. Зазвичай, процедури “Due Diligence” складаються з представлення інформації менеджерами, інтерв’ю з провідними працівниками, перевірки даних, наступних питань про позиції, які виникають після представлення, інтерв’ю та перевірки даних, а також фізичного огляду можливостей діяльності компанії.

Можна виділити декілька видів “Due Diligence”: операційний; технічний; маркетинговий; екологічний; правовий; фінансовий; податковий та ін. [1, с. 359].

Стратегічний “Due Diligence” здійснюється з метою визначення, чи угода допоможе досягти стратегічних завдань підприємства-покупця. Операційний “Due Diligence” спрямований на вирішення питання, чи придбання, об’єднання підприємств принесе економію, ефективність та синергію так, щоб підприємство стало більш прибутковим, конкурентоздатним порівняно з попереднім станом (до угоди) без здійснення додаткових інвестицій та настання неочікуваних ризиків.

Звіт про проведення процедури “Due Diligence” має містити певні рекомендації щодо виконання або відхилення угоди зі злиття чи поглинання, або до здійснення подальших переговорів. У звіті наводиться вся необхідна інформація та докази для обґрунтування висновків та надання певних рекомендацій. Він, зазвичай, включає опис здійснених процедур, копій та резюме найбільш важливих документів, аналіз основної інформації, оцінювання кожної ділянки та підприємства в цілому.

#### Література:

Дорош Н.І. Комплексна аналітична перевірка підприємства. Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”. Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Випуск 9 (33). – Ч.1 – С. 355 – 361.

**Ещенко С.А.,**  
соискатель на звание к. э. н.,  
Белорусский государственный экономический университет,  
заведующий лабораторией ОАО «НИИ «Стройэкономика»,  
Республика Беларусь

## **ПРОБЛЕМЫ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕНИЯ ПРОЦЕССА ПЕРЕДАЧИ ЗАТРАТ, ПРОИЗВЕДЕННЫХ ПРИ СОЗДАНИИ ОБЪЕКТА ДОЛЕВОГО СТРОИТЕЛЬСТВА**

Применение первичных учетных документов в бухгалтерском учете позволяет реализовать соответствующие методы наблюдения, измерения и регистрации хозяйственной деятельности организации. Факт совершения хозяйственной операции подтверждается первичным учетным документом, имеющим юридическую силу, который составляется ответственным исполнителем совместно с другими участниками операции [1]. На основании данных, содержащихся в этих документах, появляется возможность реализовать и соответствующие требования к бухгалтерскому учету, в виде полноты отчетных данных, их достоверности, своевременности и др. Все это формирует значимость первичных учетных документов для бухгалтерского учета и определяет широту их применения. Таким образом, место и роль первичных учетных документов определяют актуальность вопросов, направленных на развитие и совершенствование этого элемента бухгалтерского учета.

В современных условиях в процессе создания объектов долевого строительства в Республике Беларусь возникают разнообразные формы взаимоотношений между организациями-участниками строительства, в том числе и в связи со строительством объектов, сопутствующих созданию основного объекта и обеспечивающие его функционирование и эксплуатацию. Это требует наличия у инвестора специализированных служб не только по эксплуатации основного объекта строительства, но и сопутствующих объектов, что зачастую нецелесообразно. В связи с этим, такие объекты, согласно решениям местных исполнительных органов, передаются на безвозмездной основе республиканским и коммунальным унитарным организациям [2]. Однако процедуры их передачи и методика отражения в бухгалтерском учете законодательством детально не установлены. Применяются два варианта передачи таких объектов – как объектов недвижимости (иногда как основных средств) [3] и как затраты по их возведению [1]. В целях унификации и стандартизации документального оформления процесса передачи инженерных сетей и сооружений, Министерством архитектуры и строительства Республики

Беларусь разработана и утверждена специальная форма первичного учетного документа – Акта на передачу затрат, произведенных при создании объекта инженерной и (или) транспортной инфраструктуры (далее – Акт) [4]. Особенностью этого Акта является то, что он позволяет передать не имущество, а затраты, учтенные на балансе одной организации, для их последующего учета на балансе другой организации. Однако сложность взаимоотношений участников строительного процесса, их растущее разнообразие обусловили необходимость придания этому документу новых и расширение существующих функций. Объясняется в первую очередь тем, что согласно положениям специального законодательства [5] инженерные сети и сооружения на баланс эксплуатирующих организаций передаются как сумма затрат по их строительству, а государственные эксплуатирующие организации на основании полученных документов документально оформляют их ввод в эксплуатацию.

Нормативный акт, которым утверждена форма акта (Акта) [4], содержит ограничения на сферу его применения, что существенно затрудняет, а в некоторых случаях и затягивает процесс передачи законченных строительством объектов их балансодержателям. Этим документом в частности не могут воспользоваться (УКСи), которые в целях реализации многочисленных государственных программ, в Республике Беларусь и выполняющие функции государственных заказчиков строительства, а также не государственные специализированные инженерные организации, аналогичные созданию государством (УКСов).

Внесение изменений и дополнений в Акт, а также расширение сферы ее применения позволит решить много процедурных проблем, связанных с передачей затрат, уменьшить временные затраты на оформление хозяйственных операций и повысить оперативность, а, соответственно и эффективность учетной информации, влияющей на управленческие решения.

#### Литература:

1. Закон Республики Беларусь от 18.10.1994 N 3321-XII "О бухгалтерском учете и отчетности".
2. Указ Президента РБ от 07.02.2006 г. № 72 «О мерах по государственному регулированию отношений при размещении и организации строительства жилых домов, объектов инженерной, транспортной и социальной инфраструктуры» (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2006 г., № 24, 1/7249).
3. Указ Президента РБ от 04.07.2012 № 294 «О порядке распоряжения государственным имуществом» (Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 06.07.2012, 1/13593).
4. Постановление Минстройархитектуры РБ от 29.04.2011 № 13 «Об установлении форм первичных учетных документов в строительстве» (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 02.06.2011 г.,

№61, 8/23671).

5. Постановление Минстройархитектуры РБ от 14.05.2007 № 10 «Об утверждении Инструкции о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете». (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 21.06.2007 г., №147, 8/16623).

6. Указ Президента Республики Беларусь от 16 ноября 2006 г. № 676 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2006 г., № 189, 1/8097).

7. Постановление Минстройархитектуры РБ от 10.05.2011 № 18 «Об утверждении Инструкции о порядке оказания инженерных услуг в строительстве». (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 02.06.2011 г., №61, 8/23669).

УДК 657.6

**Івасечко У.В.,**

аспірантка кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

## **СУТЬ, ОСОБЛИВОСТІ ТА ПРАКТИЧНЕ ЗНАЧЕННЯ АКТУАРНИХ РОЗРАХУНКІВ СТРАХОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СИСТЕМІ ОБЛІКУ СУЧАСНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Страховання як сфера економіки має певні особливості: по-перше це відносно новий напрям діяльності, що потребує постійних досліджень та вдосконалення; по-друге, це досить прибутковий вид бізнесу як на мікроекономічному, макроекономічному так і та глобально-економічному рівнях господарювання. А так як воно супроводжується фінансовими операціями, то на сьогоднішній день стало цікавим і для обліку. Відтак, в учасників страхового ринку дедалі частіше виникає зацікавленість у можливості часткового його прогнозування. Таку можливість дає здійснення актуарних розрахунків у страховій діяльності.

Як щодо самого поняття "актуарні розрахунки", то воно походить від слова актуарій, що в перекладі з грецької мови означає "скорописець", "обліковець". У сучасному значенні поняття "актуарій" — фахівець зі страхової справи, який займається розробкою наукових методів обрахунку тарифних ставок, резервів, премій, розміру страхового ризику і т. ін.

На сьогоднішній день питанням вище зазначених розрахунків приділили увагу багато науковців, кожен з них має власне бачення їх методів та принципів.

На думку Шелехова К.В. страхування може здійснюватися лише тоді, коли заздалегідь невідомо, відбудеться у певний період та або інша подія чи ні. Тому в актуарних розрахунках застосовується теорія ймовірності, оскільки розміри тарифних ставок насамперед залежать від ймовірності страхового випадку. Поняття ймовірності страхового випадку характеризується тим, що ймовірність визначається шляхом підрахунку числа несприятливих для страхувальника подій (пожеж, аварій, крадіжок і ін.) і при страхуванні є лише деяка кількість об'єктів, щодо яких реалізуються визначені страхові ризики і виникають страхові випадки [3].

Вовчак О.Д. вважає, що у практиці актуарних розрахунків широко використовують страхову статистику — систематизоване вивчення та узагальнення наймасовіших і найтипівіших страхових операцій на основі вироблених статистичною наукою методів обробки узагальнених підсумкових натуральних і вартісних показників, які характеризують страхову справу. Всі показники, які підлягають статистичному вивченню, поділяють на дві групи. Перша група відображає процес формування страхового фонду, друга — його використання [2, 263].

Отже, актуарні розрахунки є системою статистичних і економіко-математичних імовірнісних методів розрахунку тарифних ставок і визначення необхідних фінансових показників діяльності страховика. За їхньою допомогою визначаються розміри тарифних ставок, тобто вартість страхової послуги і частка участі кожного страхувальника у створенні спільного страхового фонду. Величина тарифу (страхової премії, що оплачується страхувальником) вимагає вимірювання ризику, що береться на страхування. У складі тарифу відбивається також середня сума витрат з обслуговування одного договору страхування [4, 170].

Форму, в якій розраховуються витрати на проведення певного страхування, називають страховою (актуарною) калькуляцією. Вона допомагає визначити страхові платежі до договору страхування, собівартість послуги страховика, розмір страхового ризику, суму та частку витрат на ведення страхової справи.

Практичне значення актуарних розрахунків полягає у:

- групуванні ризиків в рамках певної страхової сукупності та їх подальше дослідження;
- визначення розміру необхідних витрат на проведення страхування;
- встановлення розміру необхідних страхових резервів, а також джерел та способів їх формування;
- прогнозування норми дохідності капіталу при здійсненні страховиком інвестицій у страхові резерви;
- дослідження перспектив розвитку діяльності страховика.

Займатися актуарними розрахунками можуть відповідальні особи, які

називаються актуаріями. Це офіційно вповноважені особи, яка мають відповідну фахову підготовку згідно з вимогами, встановленими "Кваліфікаційними вимогами до осіб, які можуть займатися актуарними розрахунками", затвердженими розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України № 3519 від 8 лютого 2005 р.[3], що підтверджується відповідним свідоцтвом.

На сьогоднішній день актуарні розрахунки мають розгалужену систему класифікації, залежно від галузі дослідження, часу складання розрахунків, масштабності досліджуваної інформації, на їх організацію впливають різні чинники: форми проведення страхування, вид страхування, система інформаційного забезпечення тощо. Проте їх використання в обліку в умовах сучасної ринкової економіки залишається незмінним. Так як даний вид розрахунків дозволяє частково спрогнозувати питому вагу витрат у діяльності суб'єкта господарювання і коригувати їх ліміт у відповідних звітних періодах (у частині податкового обліку), необхідно їм приділяти більше уваги і використовувати на практиці.

#### Література:

1. Розпорядження 8 лютого 2005 року Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України №3519 від 8 лютого 2005 року [із змінами від 20 червня 2006 року N 5921](#), „Про затвердження Кваліфікаційних вимог до осіб, які можуть займатися актуарними розрахунками”– Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE10545.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE10545.html)
2. Вовчак О.Д. / Страхова справа: підручник .-К.: Знання, 2011.-391 с.
3. Конспект лекцій Шелехов / Страхування. - Режим доступу: <http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/782/23/>
4. Плиса В.Й. / Страхування: Навч. посіб. – К.: Каравела, 2006. – 391 с.

УДК 657

**Королович О.О.,**  
викладач, Мукачівський державний університет

## **УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК: ЙОГО МОДЕЛЬ ТА ПЕРЕДУМОВИ СТВОРЕННЯ**

Одним з найголовніших кроків у впровадженні ефективної системи збору, обробки та надання якісної інформації для прийняття управлінських рішень, що вимагає комплексного підходу до оцінки як самого підприємства так і до середовища, в якому воно функціонує є створення моделі управлінського обліку.

В макро розумінні модель – це речова, знакова або уявна система, що відтворює, імітує, відображає принципи внутрішньої організації або

функціонування, певні властивості, ознаки або характеристики об'єкта дослідження. Згідно цього твердження, саме чинники, що прямо впливають на процес моделювання слугують передумовами створення моделі. При досить суттєвих об'ємах наукових досліджень у сфері управлінського обліку, процес створення моделі управлінського обліку займає досить мізерну частку, хоча саме цей напрямок вважається одним з найсуттєвіших.

Процес вивчення та оцінки чинників побудови ефективної моделі управлінського обліку слід розглядати у двох основних напрямках:

- зовнішні чинники (формування яких викликане зовнішнім середовищем, в якому здійснює господарську діяльність суб'єкт господарювання);
- внутрішні чинники (формування яких залежить від самого суб'єкта господарювання та вони не мають певних обмежень ззовні).

Основними внутрішніми чинниками, що впливають на створення якісної моделі управлінського обліку, є:

1) технологія виробництва - включає в себе сам процес виробництва, технічні засоби, що використовуються у цьому процесі, а також технологічних процесів, які необхідно виконати для виготовлення кінцевого продукту;

2) глобалізація виробництва - масштаби виробництва продукції, розгалуженість структури суб'єкта господарювання, кількість працюючих тощо;

3) організаційно-правова форма господарювання - відіграє досить важливу роль при побудові управлінського обліку затрат за місцями виникнення та центрами відповідальності, крім цього вона впливає на певні економічні показники, а також на формування звітної інформації для потреб внутрішніх користувачів;

4) підбір та навчання персоналу – включає в себе, в першу чергу, можливість керівництва побудувати ефективну модель управлінського обліку на основі власних знань та навичок, крім цього організувати роботу працівників нижчих ланок аж до виконавців;

5) економіко-правове та методичне забезпечення - економічні та правові засади, створені всередині об'єкта господарювання з метою впорядкування облікових, технологічних та інших процесів. Зокрема, до таких чинників можна віднести: стратегію підприємства, наказ про облікову політику, наказ про організацію управлінського обліку, інші внутрішні організаційно-правові документи (накази щодо особового складу, графіки обліку робочого часу, корпоративна книга, корпоративні правила тощо).

До зовнішніх чинників, насамперед слід віднести наступні:

- Конкурентне середовище. Чинник, який безпосередньо впливає на побудову моделі управлінського обліку, адже оцінка конкурентоспроможності може відігравати значну роль на пріоритетах, які ставляться як до обліку, контролю та аналізу затрат, так і до кінцевого їхнього продукту – інформації для прийняття управлінського рішення;
- Розробка та вдосконалення навчальних програм з підготовки фахівців. Даний

чинник доповнює внутрішній щодо підбору та навчання персоналу, проте він носить абсолютно зовнішній характер, адже стосується рівня освіченості та підготовки освітніми закладами облікових працівників, менеджерів всіх ланок управління та простих робітників в економічному, технологічному, обліковому напрямках тощо;

- Теоретико-методологічні розробки в сфері управлінського обліку. Під даним чинником слід розуміти усю сукупність наукових та практичних напрацювань у сфері управлінського обліку та можливість на основі них створити ефективну модель для управління затратами підприємства та прийняття управлінських рішень;

- Економіко-правове та методичне забезпечення. Чинник що включає, економічні та правові засади, створені зовнішніми суб'єктами, в яких функціонує об'єкт господарювання. Зокрема, до таких чинників слід віднести Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи, які безпосередньо впливають як на здійснення господарських процесів суб'єкта господарювання в цілому, так і на побудову бухгалтерського та управлінського обліку зокрема.

Основним важелем щодо доцільності розгляду передумов для створення моделі управлінського обліку є те, що в умовах ринкової економіки внутрішнє та зовнішнє середовище функціонування суб'єкта господарювання динамічно змінне. З одного боку - зміна конкурентного середовища, нормативно-правових та регулюючих державних документів, з іншого – постійна зміна потреб користувачів облікової інформації, вдосконалення технологічного процесу виробництва тощо.

Тому при створенні моделі управлінського обліку повинна бути врахована максимальна кількість елементів, визначених чинників для того, щоб створена модель була достатньо комунікабельною та ефективною. З огляду на даний підхід до організації створення системи управлінського обліку керівництво підприємства зможе отримувати якісну, необхідну та вчасну інформацію для прийняття важливих управлінських рішень.

Саме визначення основних передумов створення моделі управлінського обліку повинно знайти відображення у вдосконаленні обліково-організаційних систем підприємств, а також у приведенні нормативно-правового забезпечення держави до загальносвітових стандартів та вимог сьогодення. З огляду на зарубіжний досвід, доцільним є об'єднання науково-практичної еліти щодо розробки та впровадження стандартів управлінського обліку, котрі носили б рекомендаційний характер щодо організації, побудови та методичного забезпечення управлінського обліку для різних суб'єктів господарювання.

Література:

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: Навч. посібник. – Д. – К., 2006. – 440 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Омега-Л, 2008.
3. Голов С. Ф. Управлінський облік : Підручник / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.



**Корягін М.В.,**  
к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,  
Львівська комерційна академія

## **ШЛЯХИ МІНІМІЗАЦІЇ НЕГАТИВНОГО ВПЛИВУ РИЗИКУ ВИЗНАЧЕННЯ ВАРТОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

Вимірювання ризику визначення вартості підприємства дозволяє побудувати ефективну систему управління ним на базі розробки відповідної системи заходів зі зниження та нейтралізації ризиків. Оскільки ризик є багатофакторним явищем, зниження його рівня потребує комплексного використання різних методів та способів його мінімізації.

Основні методи зниження ступеня ризику, що пропонуються у наукових працях, поділяються на внутрішні та зовнішні. До зовнішніх методів зниження ризиків автори відносять: розподіл ризику, страхування, деривативи. Серед внутрішніх методів, як правило, прийнято виділяти: лімітування, резервування, диверсифікацію, стратегічне та оперативне планування [7, с. 120-124; 2, с. 106]. Наведений поділ методів використовується в системі управління ризиками різних видів незалежно від їх економічного змісту.

На думку Литвин З., у сфері інвестування [3, с. 433] до методів зниження ризику насамперед належать: розподіл ризику між замовником, підрядником та іншими учасниками інвестиційного проекту; метод запобігання ризику; нормування ризику; зниження ступеня ризику; страхування ризику; диверсифікація; хеджування. Вітлінський В. В., Маханець Л. Л. виокремлюють такі методи зниження ризику: попередження ризику; прийняття ступеня ризику; розподіл ризику; зовнішнє страхування; лімітування; диверсифікація; створення резервів; здобуття додаткової інформації [1].

Страхування ризиків передбачає передачу відповідного виду ризиків страховій компанії. Взаємозалежність страхування та розміру ризику (ймовірність настання можливого ризикового випадку чи події) зумовлює розробку заходів страхової компанії з їх вирівнювання та розподілу.

Страхування ризиків – це захист майнових інтересів підприємства при настанні страхової події спеціальними страховими компаніями за рахунок грошових фондів, спрямованих ними шляхом одержання страхових внесків від страхувальників. При цьому обсяг відшкодування негативних наслідків проектних ризиків страховиками не обмежується [3, с. 434].

Сутність зовнішнього страхування ризиків полягає в тому, що інвестор готовий відмовитися від частини доходів для уникнення ризику, шляхом здійснення плати за зниження рівня ризику до нуля. Фактично, коли вартість страховки дорівнює можливим збиткам, інвестор, не схильний до ризику,

захоче застрахуватися, щоб забезпечити повне повернення будь-яких можливих фінансових втрат [5, с. 28].

Процес оцінки вартості підприємства передбачає використання прогнозних значень та показників, що зумовлює встановлення пріоритетності використання тих чи інших методів зниження ризиків. Найбільшу ефективність в процесах мінімізації та запобігання виникненню ризиків оцінки вартості підприємства забезпечують внутрішні методи, що включають диверсифікацію та резервування. Вибір внутрішніх методів зниження ризиків оцінки вартості підприємства формує передумови для підвищення альтернативності прийняття управлінських рішень, забезпечує можливість врахування внутрішніх факторів розвитку підприємства.

Диверсифікація може здійснюватись на рівні операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства.

Диверсифікація господарської діяльності, – як стверджує Рутгайзер В. М. [6, с. 61] – зі збереженням спеціалізації на профільній продукції зазвичай вважається основним способом зниження несистематичних ризиків бізнесу, оскільки вона, як правило, вимагає менших витрат засобів та часу порівняно зі зменшенням питомої ваги позикового капіталу, підвищенням ліквідності підприємства.

Завдяки диверсифікації через розширення номенклатури товарів, робіт та послуг можна забезпечити розосередження ризиків та знизити загальний ступінь ризику оцінки вартості підприємства.

Інвестиційна диверсифікація є методом зниження ризику шляхом розподілу засобів між кількома ризиковими активами таким чином, що підвищення ризику для одного, як правило, супроводжується зниженням ризику для іншого. Диверсифікація розглядається як процес розподілу капіталу між різними об'єктами вкладень, що безпосередньо не пов'язані між собою [3, с. 433].

Найбільш ефективним методом зниження ризиків оцінки вартості підприємства є метод резервування. Як зазначає Нагорна І. В. [4], формування резервів на підприємстві є одним зі способів реакції на ризик, основною метою яких є об'єктивне подання інформації про фінансовий стан і результати діяльності суб'єкта господарювання, а також формування джерел компенсації несприятливих наслідків фінансових і бізнес-ризиків та підвищення фінансової стійкості.

Оцінка вартості підприємства та врахування впливу внутрішніх та зовнішніх факторів вартості, здійснення відповідних коригувань вартості активів та зобов'язань підприємства передбачають процес формування та зміни резервів покриття реальних втрат вартості активів підприємства. Сума грошових коштів, акумульована у резервному капіталі, є заздалегідь визначеною величиною, що відображає можливий ступінь зміни вартості активів та зобов'язань у бік їх збільшення чи зменшення та повинна покривати майбутні збитки (виплати) інвесторів. Таким чином, резервування забезпечує ефективний механізм зниження ризику оцінки вартості підприємства, виступає засобом управління його ліквідністю та платоспроможністю.

Управління ризиками на основі розглянутих вище методів дає змогу зменшити ступінь їх негативного впливу і забезпечити реалізацію превентивної та контрольної функцій підсистеми управління ризиками оцінки вартості підприємства.

#### Література:

1. Вітлінський В. В. Ризикологія в зовнішньоекономічній діяльності : навч. посібник / В. В. Вітлінський, Л. Л. Маханець. – Київський нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К. : КНЕУ, 2008. – 424 с.
2. Гранатуров В. М. Ризики підприємницької діяльності. Проблеми аналізу / В. М. Гранатуров, О. Б. Шевчук. – К. : Вид-во "Зв'язок", 2000. – 152 с.
3. Литвин З. Деякі аспекти аналізу ризиків інвестиційних проектів / З. Литвин // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 8. – Ч. I. – С. 432-434.
4. Нагорна І. В. Резерви підприємства як інструмент підвищення фінансової стійкості / І. В. Нагорна // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2010. – № 4. – С. 114-118.
5. Останкова Л. А. Аналіз, моделювання та управління економічними ризиками : навч. посіб. / Л. А. Останкова, Н. Ю. Шевченко. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 256 с.
6. Рутгайзер В. М. Оценка стоимости бизнеса : учебное пособие / В. М. Рутгайзер. – М. : Маросейка, 2007. – 448 с.
7. Уткин Э. А. Антикризисное управление / Э. А. Уткин. – М. : Ассоциация авторов и издателей "Тандем". Изд-во ЭКМОС, 1997. – 400 с.

УДК 657

**Крупка Я.Д.,**  
д.е.н., професор,  
Тернопільський національний економічний університет

## **ПРИНЦИПИ ОБЛІКУ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ**

Виходячи із Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» вітчизняний облік та фінансова звітність повинні будуватися на підставі таких нових важливих принципів як доречність, повне висвітлення, обачність, превалювання сутності над формою та інших. Це стосується, насамперед, розкриття інформації про діяльність підприємства з метою залучення додаткових інвестиційних ресурсів.

Інвестиційна діяльність вважається однією з найважливіших сфер господарського життя підприємства. Характерними її ознаками є те, що вона

охоплює великі часові періоди, ґрунтується на довгостроковій перспективі, вимагає значних фінансових ресурсів для оновлення матеріальної бази, запровадження інноваційних технологій, розширення виробництва, завоювання ринків сировини та енергетичних ресурсів, збуту випущеної продукції.

На жаль, сучасна теорія обліку та розкриття інформації спрямована в основному на формування змісту та принципів поточної операційної діяльності підприємств. Вона не враховує технологічних, організаційних та правових особливостей реалізації інвестиційних процесів та проектів.

Міжнародні стандарти обліку об'єднують ознаки суттєвості, своєчасності та використання для прогнозування у єдиний принцип – доречність. Під доречністю розуміється здатність інформації впливати на рішення, що приймаються на її основі.

У вітчизняній практиці цей принцип не вважався пріоритетним. Не згадується про суттєвість облікової інформації і в Законі про бухгалтерський облік. Разом з тим, у П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» даються застереження щодо необхідності розкриття у фінансовій звітності лише суттєвої інформації, відсутність якої може вплинути на прийняття рішень користувачами інформації.

У сфері інвестиційної діяльності дуже важко встановити межу визнання інформації. Це зумовлено тим, що в обліку і публічній звітності повинна бути подана різнобічна інформація, що характеризує об'єкт інвестування принаймні з трьох позицій:

- а) з позиції інвестиційної привабливості;
- б) наявних інвестиційних ресурсів і витрат;
- в) для визначення ефективності інвестиційних вкладень.

Це означає, що в обліку і аналізі повинна формуватися інформація за такими напрямками:

- оцінка прибутковості, ринкової активності, майнового і фінансового стану підприємства (з позиції «а»);
- наявності і руху необоротних активів, доходів, витрат і результатів інвестиційної діяльності (з позиції «б»);
- грошових потоків (в першу чергу, прибутку, амортизації) з метою контролю повернення інвестованих коштів (з позиції «в»).

Ще одним обмеженням, яке застосовується при формуванні і розкритті облікової інформації, є принцип консерватизму. Його прихильники вважають, що при формуванні правдивої інформації про діяльність і фінансовий стан підприємства особливу увагу необхідно надавати уникненню:

- а) переоцінки активів і доходів;
- б) недооцінки зобов'язань і витрат.

Даний принцип своїм корінням походить з більш консервативної європейської бухгалтерської школи (Німеччина, Франція). На користь

консерватизму в бухгалтерській справі висувається ряд аргументів.

Перший полягає в тому, що песимізм бухгалтерів нейтралізує надмірний оптимізм власників, інвесторів, менеджерів.

Другий аргумент зводиться до того, що перебільшення прибутків і оцінки майна є більш небезпечним для власників фірм, ніж недооцінка прибутковості. Іншими словами, наслідки, що можуть мати місце в результаті збитковості, банкрутства, є більш серйозними, ніж заниження прибутків. Тому не можна використовувати одні і ті ж принципи і правила для визначення і відображення прибутків і збитків.

Третій аргумент, що висувається на користь консерватизму, базується на тому, що для бухгалтера є доступними більш значні обсяги інформації, ніж для інвесторів і кредиторів. До того ж, у звітність можуть бути включені дані, які пізніше виявляться неправильними. З іншого боку, у звіт може бути не включена правильна інформація. З цієї позиції консерватизм полягає в тому, що санкції за помилки в бухгалтерській звітності повинні бути більш вагомими, ніж за неповне розкриття інформації.

В американській бухгалтерській практиці принцип консерватизму не знайшов широкого визнання. Деякі автори твердять, що консерватизм призводить до заниження результатів діяльності у звітності, суперечить принципів релевантності (доречності) інформації, а тому його не повинно бути в теорії обліку [1, 103]. Вони вважають, що свідоме заниження результатів за даними обліку може призвести до невдалих рішень, так само, як і їх завищення.

У російській обліковій школі замість принципів офіційно закріплено чотири допущення і шість вимог до ведення обліку і складання звітності. Серед згаданих вимог важливе місце посідає консерватизм в оцінці фактів господарського життя, який за змістом більше подібний до вітчизняного принципу відповідності [2, 14-17].

У міжнародних стандартах обліку принцип консерватизму разом з принципами повноти, правдивості, нейтральності, превалювання сутності над формою, характеризує таку основну якісну характеристику як достовірність інформації. Достовірною вважається інформація, яка не містить помилок та упереджених суджень.

Відповідно до вітчизняного облікового законодавства в Україні рекомендовано будувати облік з врахуванням принципу обачності, що за своєю суттю відповідає прийнятому в міжнародній практиці принципу консерватизму.

У інвестиційній сфері принцип обачності повинен стояти на першому місці. Це пов'язано з тим, що у капітальні та фінансові інвестиції вкладаються значні суми коштів. Між їх вкладенням та одержанням вигоди від них проходить багато часу. Спрогнозувати майбутні очікувані вигоди наперед на 5-10 років дуже важко. На їх величину може мати вплив значна кількість сторонніх чинників, незалежних від учасників інвестиційного процесу. В цих

умовах дієве застосування принципу обачності є вкрай необхідним.

Висновки. Здійснення інвестиційної діяльності вимагає значних обсягів облікової та іншої інформації для:

- визначення інвестиційної привабливості того чи іншого об'єкта;
- встановлення наявних інвестиційних ресурсів та витрат;
- розрахунку прогностичної та фактичної ефективності інвестиційних проектів та програм.

Більша частина цієї інформації формується за великі проміжки часу в умовах значної невизначеності та ризику. Тому при здійсненні інвестиційної діяльності, реалізації довгострокових інвестиційних проектів та інноваційних програм найбільш повно повинні використовуватись такі основні принципи і обмеження в обліку та розкритті інформації у фінансовій звітності, як принцип суттєвості та доречності, обачності (консерватизму) з врахуванням основоположного обмеження «вигода вище витрат».

Література:

1. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ /Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда ; под ред. проф. Я.В.Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
2. Бухгалтерский учёт: учеб. / И. И. Бочкарева, В. А. Быков, Я. В. Соколов; под ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ТК «Велби», 2008. – 776 с.

УДК 657.6

**Кузів М.С.,**  
к.е.н., доцент,  
Тернопільський національний економічний університет,  
**Берестецька О.М.,**  
Асистент,  
Тернопільський національний технічний університет ім. Пулюя

## **ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ І ПЕРЕВАГИ НОРМАТИВНОГО ОБЛІКУ**

Нормативний метод – це основний метод виробничого обліку який сприяє впровадженню прогресивних норм витрат, дієвого контролю за рівнем витрат виробництва, що дає змогу ефективно використовувати облікову інформацію для виявлення резервів зниження собівартості та оперативного управління виробництвом [3, 30].

Нормативний метод обліку застосовується на підприємствах обробних галузей промисловості з масовим і багатосерійним характером виробництва, де виробляється різноманітна і складна продукція, що складається з великої кількості деталей і вузлів (підприємства машинобудування, швейної, меблевої,

харчової промисловостей тощо).

Основні принципи нормативного обліку такі:

1. На базі діючих технічно обґрунтованих норм витрат сировини і матеріалів, палива, енергії заробітної плати і кошторисів витрат складаються нормативні калькуляції по кожному виду продукції. Номенклатура статей витрат нормативної калькуляції повинна бути тотожна номенклатурі планової і звітної калькуляції.

Нормативні калькуляції розраховуються відповідно до технічної документації на виробництво продукції (креслень деталей і вузлів, розроблених конструкторським бюро) і утворюють взаємозалежну систему, що регламентує всі сторони господарської діяльності підприємства.

Діючі поточні норми розробляються на кожен вид деталі, вузла, блоку, виробу за досягнутим підприємством рівнем технології, організації виробництва та праці. Ці норми використовуються для безпосереднього відпуску матеріалів на виробничі потреби і нарахування заробітної плати. Це дає можливість порівнювати з ними фактичну витрату всього комплексу ресурсів використаних на виробництво. Норми систематизуються в специфікаціях норм витрат матеріалів і в картах норм часу і розцінок [5, 94].

Нормативні калькуляції використовуються для визначення фактичної собівартості продукції, оцінки браку у виробництві і залишків незавершеного виробництва.

Нормативні калькуляції використовують також для визначення нормативної собівартості товарного випуску продукції за місяць по підприємству в цілому. А порівняння нормативної собівартості з плановою дозволяє характеризувати про ступінь виконання встановлених завдань щодо собівартості продукції.

2. Рівність нормативів, за якими в обліку оцінюються в обліку виробничі витрати, на всіх стадіях руху засобів у виробництві. Це означає, що залишки незавершеного виробництва на початок місяця, витрати на виробництво поточного місяця, собівартість товарного випуску, брак продукції, а також незавершене виробництво на кінець місяця, повинні бути визначені на основі норм діючих на початок звітного місяця. Дотримання цього принципу необхідне для правильного визначення відхилень від норм і організації калькулювання собівартості продукції за нормативним методом.

3. Системний облік змін норм, і визначення їх впливу на витрати виробництва та ефективність заходів, що послужили причиною змін норм. В результаті вдосконалення конструкції виробів, впровадження прогресивних матеріалів і технологічних процесів, наукової організації праці і управління норми матеріальних і трудових витрат змінюються.

Зміни діючих норм оформляються спеціальними первинними документами - повідомленнями про зміну норм. Поряд з відображенням

попередньої та нової норми і отриманої різниці між ними, в повідомленнях зазначається дата впровадження нової норми. Всі зміни норм впроваджуються у виробництво тільки після їхнього внесення до нормативно-технологічної документації. Усі зміни норм вносяться до нормативної калькуляції на перше число наступного місяця. При цьому показник зміни норм відображають у зведеному обліку витрат з метою дотримання принципу рівності нормативів, на якому ґрунтується калькулювання собівартості продукції нормативним методом [1, 154].

4. Облік фактичних витрат протягом місяця з розмежуванням їх відображенням на витрати за нормами, відхиленнями від норм і зміною норм. Для забезпечення цього принципу всі відступи від встановленої технології та діючих на підприємстві норм і розцінок оформляються окремими первинними документами, які сигналізують про наявність відхилень від норм і є основою для їх обліку. Відхилення від норм оформляють, в основному, сигнальними документами, які відрізняються від звичайних іншим кольором або червоною лінією, з метою акцентувати увагу керівництва на їх наявність [2, 326].

Крім того, додатковий відпуск зверх норм і заміна матеріалів, доплати за додаткові роботи або зверх встановлених норм допускаються тільки за переднім дозволом керівника підприємства, що посилює контроль за виробничими витратами. Документовані зміни норм відображаються в складі виробничих витрат окремо.

Відокремлений облік витрат за нормами, відхилень від норм і змін норм необхідний для контролю не тільки за відхиленнями від норм, але і за обґрунтованістю самих норм, періодичністю і розміром їх змін. Крім цього, у відхиленнях від норм можуть бути виражені як відступи від нормальних умов виробництва, так і недоліки нормування витрат.

Таким чином, облік відхилень від норм і зміни норм взаємно доповнюють один одного і є невід'ємними елементами єдиної системи відображення виробничих витрат в умовах нормативного методу.

5. Організація оперативного обліку відхилень від норм за причинами і винуватцями. З цією метою на підприємстві розробляється номенклатура причин і винуватців відхилень від норм по сировині і матеріалах, заробітній платі та інших витратах. Шифри причин і винуватців зазначаються на всіх документах по обліку відхилень, на основі яких складаються зведення про облічені відхилення від норм за місцями їх виникнення, по причинах і винуватцях за зміну, день, п'ятиденку, декаду і т.д.

Наявність таких зведень дозволяє більш ефективно проводити роботу по ліквідації недоліків в організації виробництва, які викликають відхилення від норм витрачання засобів, що зв'язані, як правило з додатковими витратами на виготовлення продукції.

6. Визначення фактичної виробничої собівартості продукції шляхом



алгебраїчного сумування її нормативної собівартості, відхилень від норм і змін норм, а собівартості виробу – на основі нормативної калькуляції із застосуванням індексів відхилень від норм і змін норм, виявлених за статтями витрат і відповідними групами виробів в сумі і в процентах до нормативної собівартості випуску [4, 6]. Розмежування в звітних калькуляціях фактичної виробничої собівартості продукції на нормативну, відхилення від норм і зміни норм дозволяє більш глибоко аналізувати собівартість виробів і повніше виявляти резерви їх подальшого зниження.

#### Література:

1. Гаценко О.П. Управлінський облік: Навч. посіб. для дистанційного навчання / За наук. ред. Ю.В. Ніколенка. К.: Університет «Україна», 2008. – 359 с.
2. Нападовська Л.В. Управлінський облік : Підруч. для студ. вищ. навч. закл. - К: Книга ,2004. – 544 с.
3. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України № 473 від 26 квітня 1996 р. // Бухгалтерський облік і аудит. – № 7. – С. 30-32.
4. Тишков И.Е. Нормативный учет в промышленности. Минск, «Вышэйш. Школа, 1974 – 112 с.
5. Радецька Л.П., Овод Л.В. Управлінський облік: Навч. посіб. – К.: ВЦ «Академія», 2007. – 352 с. (Альма-матер).

УДК 658.7

**Кундеус О.М.,**

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

### **ОБЛІК ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ТА РЕМОНТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

Згідно з п. 4 П(С)БО 7 основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

У Податковому кодексі України стаття 14.1.138 знаходимо таке визначення: основні засоби - це матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких

перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Як бачимо, суттєвих відмінностей між цими двома визначеннями немає. Хоча, як на нашу думку, П(С)БО 7 «Основні засоби» дає ширше визначення терміну основних засобів, а саме: можливості передавання їх в оренду, використання для здійснення соціально-культурних функцій та не містить вартісного обмеження.

Методологічні засади бухгалтерського обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів встановлені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.04.2000р. № 92 зі змінами та доповненнями, внесеними до нього згідно з наказами Міністерства фінансів України від 30.11.2000р. № 304 і від 25.11.2002р. № 989, а також Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку № 291. Податковий облік витрат, пов'язаних із поліпшенням основних засобів регламентується статтею 146 п.11 та п. 12 Податкового кодексу України. Однак у чинних нормативних документах ці питання відображені не повною мірою.

Згідно П(С)БО 7 п.14 «Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта)».

Порядок відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення об'єктів основних засобів Інструкцією № 291 не регламентується. З метою раціональної організації синтетичного й аналітичного обліку названих витрат доцільно всі витрати, пов'язані з поліпшенням об'єктів основних засобів, відносити на рахунок 15 «Капітальні інвестиції». Для цього до даного рахунку необхідно відкрити додатковий субрахунок 156 «Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів».

Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів виробничого призначення відображаються в обліку бухгалтерськими записами:

на суму витрат при виконанні робіт з поліпшення основних засобів підрядним способом:

Д-т 15 «Капітальні інвестиції»

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

на суму витрат при виконанні робіт з поліпшення основних засобів господарським способом:

Д-т 15 «Капітальні інвестиції»

К-т 20 «Виробничі запаси»,

К-т 66 «Розрахунки з оплати праці»

К-т 65 «Розрахунки за страхуванням» та ін.

Після завершення модернізації, добудови, дообладнання, реконструкції об'єкта витрати на його поліпшення списують з рахунка 15 «Капітальні інвестиції» в загальній сумі витрат бухгалтерським проведенням:

Д-т 10 «Основні засоби»

К-т 15 «Капітальні інвестиції».

Наступним об'єктом обліку, на якому ми хочемо зупинитися, є облік витрат на ремонт (капітальний, поточний) основних засобів. Так, згідно з п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби»: «Витрати, які здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, що не приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, включають в склад витрат».

Отже, на суму витрат на проведення ремонту основних засобів вартість основних засобів не збільшується, а дана сума списується на витрати звітного періоду.

Відповідно до Податкового кодексу України (п. 12 ст.146) платник податку має право, суму витрат, що пов'язані з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, в тому числі орендованих або отриманих в концесію, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок такого звітного року віднести до валових витрат того звітного податкового періоду, в якому такі поліпшення або ремонт були здійснені.

Тому платники податків включаючи другий квартал 2012 року відносили витрати на ремонт та поліпшення основних засобів в тому періоді в якому вони були здійснені.

Нова редукція статті 146 п.12 із 1 липня 2012 року, дещо змінила порядок віднесення витрат на ремонт та поліпшення основних засобів і виклала його наступним чином: "Сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, в тому числі орендованих або отриманих в концесію, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок такого звітного року відноситься платником податку до складу витрат".

Отже, за податковими законами витрати на ремонт та поліпшення основних засобів в межах 10% ліміту відносять на витрати в період їх виникнення, а витрати понад ліміт на збільшення первісної вартості основних засобів. Тобто платник податків навіть не очікуючи закінчення ремонту(поліпшення) має право лімітні витрати віднести до складу виробничих, загальновиробничих, адміністративних, витрат на збут та інших операційних витрат. Але при ремонті (поліпшенні) виробничих та загальновиробничих основних засобів такі лімітні витрати прямо або шляхом розподілу загальновиробничих витрат формують собівартість реалізованих товарів, а адміністративних основних засобів - адміністративні витрати.

Повернувшись до Податкового кодексу бачимо, що податкова собівартість реалізованих товарів розраховується за правилами ідентичними правилам бухгалтерського обліку(пп.14.1.228 ПКУ). Розглядаючи правила включення ремонтно-поліпшувальних витрат до собівартості звертаємось до П(С)БО 7 "Основні засоби", яким передбачено зовсім різні підходи до обліку витрат на ремонт та на поліпшення основних засобів.

Витрати на ремонт виробничих або загальновиробничих основних засобів повною сумою потрапляють до собівартості прямо (Дт 23) або через загальновиробничі витрати (Дт 91) за датою їх здійснення. Що до витрат на поліпшення виробничих або загальновиробничих основних засобів, то П(С)БО 7 не дозволяє визнавати їх повною сумою у собівартості або загальновиробничих витратах, тобто списувати їх туди минаючи амортизацію. Згідно п.14 витрати на поліпшення об'єктів основних засобів збільшують їх первісну вартість. Тобто в бухгалтерському обліку такі витрати капіталізують і включаються в собівартість лише по мірі нарахування амортизації.

Аналогічна ситуація складається із витратами на ремонт (поліпшення) основних засобів адміністративного призначення та витратами на основні засоби пов'язаними зі збутом продукції.

Не секрет, що на багатьох підприємствах намагаються максимально наблизити бухгалтерський облік до податкового. Про це свідчить той факт, що для нарахування амортизації більшість підприємств застосовують методи її нарахування передбачені Податковим кодексом України.

Щодо питання обліку витрат на поліпшення основних засобів ми можемо запропонувати наступне:

- витрати на поліпшення основних засобів у межах 10% ліміту в бухгалтерському обліку списувати на ремонт основних засобів із подальшим списанням їх на витрати звітного періоду, а в податковому – на витрати;
- на суму витрат понад встановлений ліміт збільшувати первісну вартість основних засобів як в бухгалтерському, так і податковому обліку, в результаті чого балансова вартість згідно з даними бухгалтерського буде дорівнювати даним податкового обліку.

Правильна та раціональна організація бухгалтерського та податкового обліку витрат на поліпшення основних засобів має велике значення для забезпечення об'єктивного відображення на бухгалтерських рахунках зазначених витрат і облікової вартості поліпшених основних засобів, а також для отримання необхідних даних для розкриття інформації про основні засоби в примітках до фінансової звітності та в декларації про податок на прибуток підприємства.

Література:

1. Податковий кодекс України. - Київ. - Алерта. - 2011 р.- 583 с.

2. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник/ За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 608с.

3. Бухгалтерський облік: організаційно-методологічні аспекти : навчальний посібник / За ред. Б.С. Кругляка. – Хмельницький : ТУП, 2001. – 286 с.

УДК 657.6

**Куцик П.О.,**

к.е.н., професор, перший проректор,  
Львівська комерційна академія

## **МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ: ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ЇХ МІСЦЕ В ІНТЕГРОВАНІЙ СИСТЕМІ ОБЛІКУ**

Співвідношення обліку витрат і калькулювання породжує питання про єдність та розмежування методів обліку витрат і калькулювання, що у радянській і вітчизняній теорії була та є предметом дискусій уже багато років. І, як наслідок, виникає проблема чи повинні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції розглядатися як єдине ціле, чи вони розглядаються зовсім інакше? Хоч постійно користуються терміном “метод обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції”, проте, а ні в спеціальній економічній літературі, а ні в нормативних документах, немає будь-якого кінцевого визначення цього поняття та повного обґрунтування їх місця в інтегрованій системі обліку. Відтак вказана проблема на даний час є актуальною для дослідження.

Питання методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції почали вивчати ще на початку двадцятого століття. Так, вчений Р.Я. Вейцман значну частину своєї роботи (Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией и коммерческой организацией фабрик и заводов) присвятив фабричній калькуляції, проте у ній взагалі немає визначення “метод обліку витрат та калькулювання”. Теж саме простежується у монографіях вчених О.О. Додонова (Проблемы бухгалтерского учета в промышленности СССР) і М.Г. Чумаченка (Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции), які спеціально присвячені цьому питанню. Хоча зі змісту робіт стає зрозумілим, що саме автори вкладали в це поняття. При цьому М.Г. Чумаченко виділяє окремо методи обліку витрат і способи калькулювання собівартості продукції, проте не наводить визначення ні методу обліку витрат, ні способу калькулювання.

Деякі вчені вважають, що облік витрат і калькулювання варто розглядати відокремлено, а тому, виходячи з цього, вони визначають методи обліку витрат і калькулювання. Так, вчений В.Ф. Палій у своїй роботі (Основы калькулирования)

зазначає, що методи обліку витрат і калькулювання – це різні методи, що виконують зовсім різні функції. Ця думка склалася в результаті групування та аналізу різних точок зору на взаємозв'язок методів обліку витрат і методів калькулювання. Відповідно цій позиції об'єктивною основою окремого існування обліку витрат та калькулювання є єдність виробничого споживання та виробництва готового продукту. Так, витрати на виробництво спочатку виступають як виробниче споживання і повинні бути вивчені відповідними їх природі адекватними методами. Лише отримавши із виробництва готовий продукт, створений у результаті виробничого процесу можна вивчати величину витрат на його виробництво, тобто собівартість продукту. З одного боку В.Ф. Палій послідовно підкреслює відмінності обліку витрат і калькулювання, а отже, й їх методів, з іншого – не дає чіткого визначення методу обліку витрат, а сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами включає у визначення методу калькулювання.

Значна частина вчених або визначають тільки метод калькулювання, розуміючи під ним, як правило, сукупність прийомів, що використовуються для розрахунку собівартості продукції, або розглядають метод обліку витрат і калькулювання як єдине ціле. Так, А.Ш. Маргуліс у статті “Методологические и организационные вопросы производственного учета и калькулирования” зазначає, що метод обліку витрат і калькулювання - це єдиний процес дослідження витрат підприємств певних типів на виробництво та реалізацію продукції з позицій вимірювання, контролю та визначення собівартості виробів і робіт. Дане визначення деякою мірою не відповідає самому поняттю “метод”, а визначати метод як “єдиний процес дослідження” чи “сукупність робіт” є некоректно.

У своїй монографії (Учет и калькулирование себестоимости продукции) вчений П.С. Безруких під методом обліку витрат і калькулювання собівартості пропонує розуміти сукупність прийомів організації документування та відображення виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції та дають необхідну інформації для контролю за процесом формування собівартості продукції. Проте у цьому визначенні більше значення надається процесу обліку витрат, що і розглядається як база калькулювання. А вчені І.М. Рендухов і П.П. Новиченко у своїй роботі (Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности) використовують термін “метод обліку собівартості”, визначаючи його як сукупність способів відображення, групування та узагальнення даних про виробничі витрати і випуск продукції та потреб контролю за витратами і калькулювання собівартості продукції. Таке визначення є спірним, проте найповніше відображає сутність обліку витрат.

Вивчення наукових праць вітчизняних і закордонних вчених (різних періодів минулого та цього століття), свідчить про те, що ними розглядаються різноманітні методи обліку витрат і калькулювання, а більшість з них виділяють позамовний, попередельний і нормативний методи. Особлива увага приділялася нормативному

методу. Дискусійним залишається питання, чи є нормативний метод методом обліку витрат, методом калькулювання чи його потрібно розглядати як метод обліку і калькулювання або інакше? Нормативний же метод називають методом обліку майбутніх витрат. Сутність нормативного методу полягає не в самому факті виявлення відхилень, а в оперативності їх виділення, у застосуванні системи управління за відхиленнями.

У “чистому” варіанті нормативного методу обліку немає. Може бути позамовно-нормативний, попередільно-нормативний тощо і це наша позиція. У такому варіанті виконуються дві взаємопов’язані функції: функція оперативного контролю за витратами в процесі виробництва та функція зведеного обліку.

Історично попередником вітчизняної системи нормативного обліку є “стандарт-кост”. Вважаємо, як показує зарубіжна практика, – це метод обліку витрат, що ґрунтується на попередньому обчисленні собівартості, яка відображується в обліку і до якої має прагнути підприємство. Є й інші відомі методи обліку витрат.

Враховуючи викладене, вважаємо, що під методом обліку витрат у широкому значенні необхідно розуміти сукупність способів відображення, групування і систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети.

Щодо калькулювання, то це “похідна методу обліку витрат – у більшості випадків”, а його сутність полягає у деталізації вартісної оцінки результатів господарських процесів (придбані активи, виготовлена та реалізована продукція, надані послуги тощо) і поданні їх у формі, зручній для аналізу доцільності такого процесу, тобто у формі калькуляції (можуть розроблятися планові та нормативні калькуляції, що залежить від методики обліку витрат, обраної підприємством).

Дослідження свідчать, що фокус уваги сучасного обліку, все більше зміщується в бік управлінського, а в найближчому майбутньому буде більше зосереджений на корпоративному управлінні та звітності менеджменту, ланцюгах створення вартості, калькулюванні собівартості за видами діяльності та інших актуальних питаннях. Пояснення цього дуже просте: впливові стейкхолдери (інвестори, банки, регулюючі органи, менеджери та ін.) потребують сьогодні більше інформації про діяльність компаній у турбулентному середовищі, ніж можна отримати з фінансової звітності. Ще на початку 90-х років минулого століття управлінський облік отримав на озброєння низку важливих інструментів підтримки управлінських рішень. Серед них збалансована система показників (Balanced Scorecard); система показників відповідальності (Accountability Scorecard); калькулювання на основі діяльності (Activity-Based Costing); калькулювання витрат для забезпечення якості (Quality Costing); система управління витратами (cost management system) у Японії, фундаментом якої є таргет-костинг (управління за цільовою собівартістю), кайзен-костинг і функція підтримки досягнутої собівартості та ін. Інформацію у турбулентному середовищі, дають можливість отримувати сучасні системи класу ERP (англ. Enterprise Resource Planning). Фактично, системи цього класу мають подвійну природу: з одного боку, це – корпоративні інформаційні системи, але, з

іншого боку, їх часто розглядають як певний стандарт або концепцію управління, що знайшла практичну реалізацію у відповідній інформаційній системі.

Висновки. Немає сенсу говорити про вибір якого-небудь одного методу обліку витрат та калькулювання собівартості, а необхідно говорити про створення на кожному підприємстві цілісної системи управління, насамперед системи управління витратами, інформаційною основою якого є інтегрована система обліку.

УДК 657.224

**Ларіков В.Ю.,**

к.е.н., доцент кафедри «Контроль і аудит»,

Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля

## **ОБЛІКОВІ ПРОЦЕДУРИ ПРИ ПРОВЕДЕННІ РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА**

Національна економіка зіткнулася з великими проблемами при проведенні процедур реорганізації в комерційних організаціях, які становлять основу середовища бізнесу. На даний час нормативна база для відображення реорганізаційних процедур в бухгалтерському обліку є недостатньо розробленою. Навіть після вступу в дію Податкового кодексу України та положень (стандартів) бухгалтерського обліку при здійсненні реорганізації підприємств питань, пов'язаних з практичним застосуванням даних норм, не зменшилось. Крім того, науково-теоретичні дослідження цих питань в області бухгалтерського, фінансового і управлінського обліку носять фрагментарний характер і, як правило, не враховують стратегічних аспектів.

При проведенні реорганізації на основі методів реінжинірингу, біореінжинірингу важливу роль відіграє формування в обліковій системі організації релевантної інформації про фінансовий стан юридичної особи. Сформувані чітку систему, адекватну процесам прийняття управлінських рішень, пов'язаних з реорганізацією, можливо, спираючись на основоположні принципи бухгалтерського обліку.

Реорганізаційні процедури належать до об'єктів обліку і є складовими виробничо-господарської діяльності, оскільки вони являють собою виробничі та фінансові процеси, в результаті яких здійснюються факти господарського життя, які впливають на фінансовий стан юридичної особи.

Особливістю обліку власності при реорганізаційних процедурах є його орієнтація на зовнішні фактори, які впливають на діяльність підприємства, а також облік стратегічних моментів. За своєю суті, то є це інтерпретація даних бухгалтерського обліку, яка призначена для стратегічного менеджменту, тобто підтримуюча облікова система для управління підприємством. Найважливішим



завданням обліку власності при реорганізаційних процедурах виступає формування і використання інформації, яка дозволяє забезпечити ефективний і сталий розвиток комерційної структури.

При реорганізації юридичної особи у формі приєднання до нього іншої юридичної особи перше з них вважається реорганізованим з моменту внесення в єдиний державний реєстр юридичних осіб запису про припинення діяльності приєднаного підприємства. Якщо реорганізація проводиться у формі злиття, приєднання або перетворення, то права і обов'язки переходять до правонаступників згідно з передавальним актом. Якщо ж проводиться поділ або виділення права та обов'язки передаються відповідно до розподільчого балансу. У цих документах повинні міститися положення про правонаступництво за всіма зобов'язаннями реорганізованих юридичних осіб у відношенні всіх його кредиторів та боржників, включаючи зобов'язання, які оскаржуються сторонами.

При розподілі активів у процесі складання розподільчого балансу не існує стандартних підходів. Вибрані методики залежать від реалізованих стратегій, виду поділу, виділення, позицій власників у питаннях розподілу активів і зобов'язань.

Найважливішим принципом, який має бути дотриманий при реорганізаційних процедурах, є принцип відповідності, суть якого полягає в розподілі облікових об'єктів між правонаступниками, виходячи з існуючих економічних і бухгалтерських зв'язків між обліковими об'єктами.

В якості основної мети реорганізаційних процедур виступає пошук джерел розвитку організації з урахуванням внутрішніх і зовнішніх факторів, які дозволяють збільшити вартість організації, акумулювати кошти на головних напрямках розвитку бізнесу і збереження корпоративного контролю.

Для успішного проведення реорганізаційних процедур потрібно добре осмислити питання бухгалтерського обліку і оподаткування цих операцій. Неправильне відображення процесу реорганізації в бухгалтерському обліку може спричинити за собою серйозні помилки в обчисленні податків і, відповідно, великі економічні втрати для підприємства. Тому, перш, ніж приступити до реорганізації, необхідно проаналізувати бухгалтерські та податкові механізми її проведення.

Таким чином, процедури реорганізації у формі злиття, приєднання, поділу, виділення, перетворення представляють обов'язкове проведення інвентаризації, облік майна, коригування його вартості, складання балансу, податкові навантаження підприємства, а при деяких реорганізаційних процесах-залучення незалежного оцінювача.

Стратегічний облік реорганізаційних процедур передбачає прогнозу оцінку вартості організації після їх проведення, що використовується для

обґрунтування доцільності і визначення можливих напрямків розвитку підприємства після реорганізації.

На підставі вищевикладеного, слід зазначити, що проведення реорганізаційних процедур на основі традиційних балансів не дозволяє сформулювати думку про їх доцільність. Необхідно розробити завдання, які допоможуть використовувати для цих цілей системи попередніх балансових звітів. Одним з них може бути прогнозний звіт. Для його складання необхідно оцінити очікувані доходи і витрати, які можуть виникнути при реорганізації і після неї. Реалізувати поставлені завдання в комплексі можливо на основі даних стратегічного обліку власності.

Література:

Податковий кодекс України від 23.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

УДК 657.1

**Легенчук С.Ф.,**  
д.е.н., доц., завідувач кафедри  
фундаментальних економічних дисциплін,  
Житомирський державний технологічний університет

## **СТРУКТУРА КАТЕГОРІЙНО-ПОНЯТІЙНОГО АПАРАТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

На сучасному етапі теоретизації бухгалтерського обліку представникам вітчизняного бухгалтерського наукового співтовариства необхідно докласти всіх зусиль, щоб забезпечити визнання бухгалтерського обліку наукою. Одним із кроків на шляху до вирішення цієї проблеми є розробка структури категорійно-понятійного апарату бухгалтерського обліку (далі – КПАБО).

Загальну структуру КПАБО можна представити у вигляді наступної моделі (рис. 1).

Запропонована модель КПАБО дозволяє виділити у його складі два рівні – категорійний, що є сукупністю бухгалтерських фрагментів із відповідними категоріями, та понятійний, що включає в себе всі наявні бухгалтерські поняття, які пов'язані із найбільш загальними поняттями своєї групи.

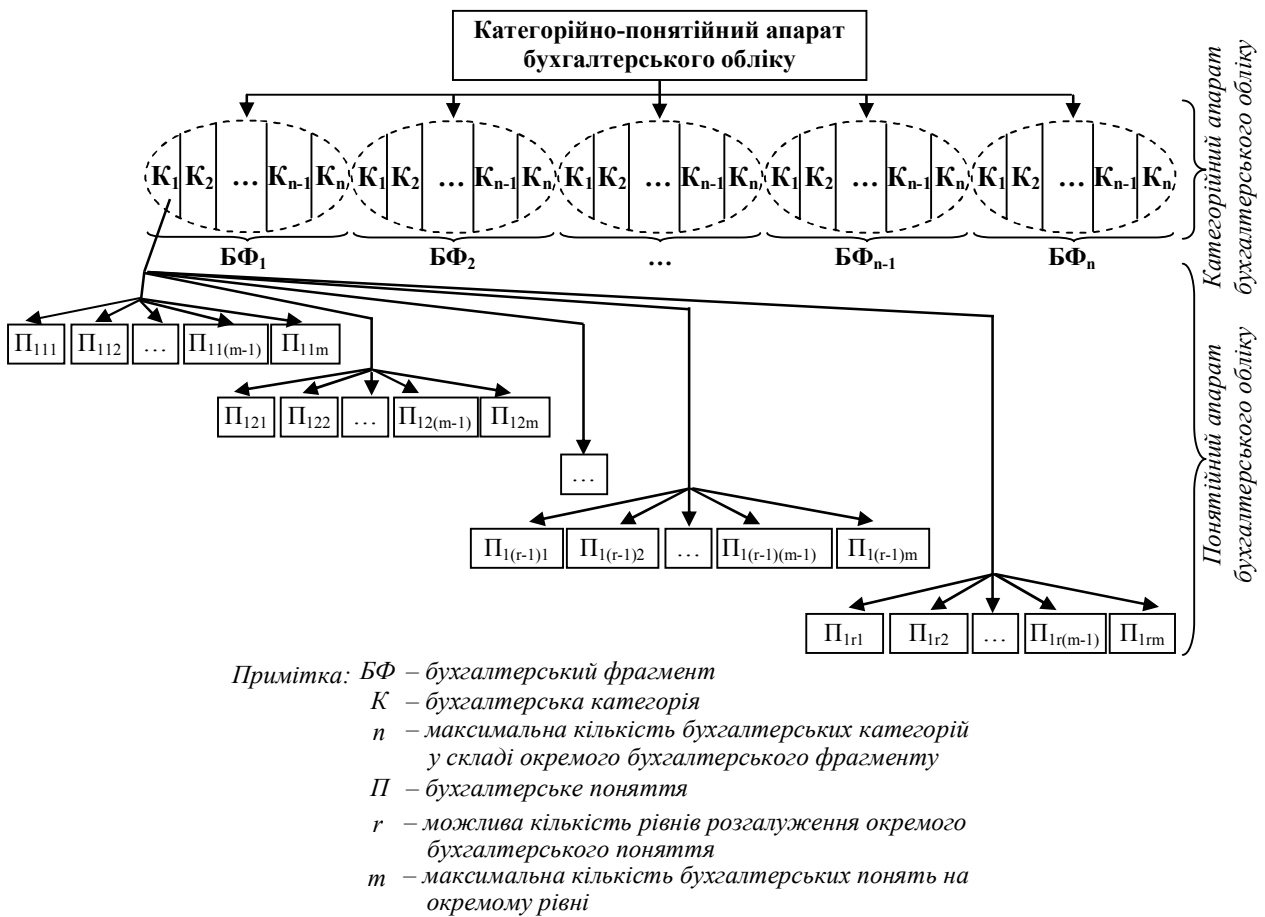


Рис. 1. Загальна структура КПАБО (на прикладі 1-го бухгалтерського фрагменту)

Враховуючи те, що в бухгалтерському обліку використовуються категорії, які мають власне бухгалтерське походження, так і категорії, залучені з інших сфер наукового знання, слід провести розмежування між бухгалтерським категорійно-понятійним апаратом та КПАБО. Друге поняття є ширшим, оскільки окрім бухгалтерського категорійно-понятійного апарату, воно також включає в себе залишкові категорії і поняття, у складі яких виділено два види: 1) залишкові категорії та поняття інших наук; 2) філософські залишкові категорії та поняття (рис. 2).

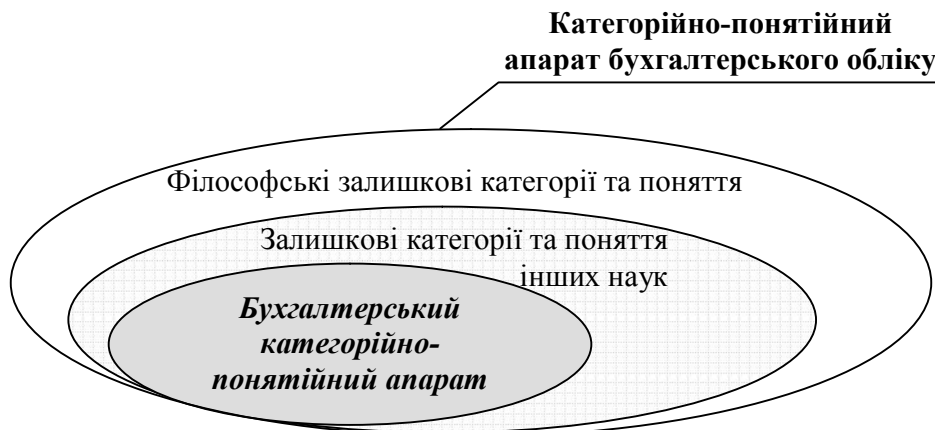


Рис. 2. Співвідношення між КПАБО та бухгалтерським категорійно-понятійним апаратом

В бухгалтерському обліку залишкові категорії та поняття – це категорії та поняття інших наук, необхідні для проведення бухгалтерських наукових досліджень. При побудові окремих бухгалтерських наукових теорій чи теоретичних схем, за відсутності необхідних категорій у складі науки про бухгалтерський облік, слід звертатись до ресурсів залишкових категорій.

Перспективним напрямом розвитку системи обліку є виділення із залишкових категорій позитивно визначених категорій і подальша їх верифікація через емпіричні дослідження. Стосовно подальшого розвитку теорії бухгалтерського обліку дана теза означає, що залишкові категорії вихідної теорії за результатами досліджень повинні бути переведені в позитивні бухгалтерські категорії більш розвинених, прогресивних теорій. Тому одним із завдань науковців в сфері бухгалтерського обліку є забезпечення його поступального розвитку шляхом виділення зі складу залишкових категорій бухгалтерських категорій на основі застосування емпіричних методів наукових досліджень.

Враховуючи той факт, що на сьогодні серед вітчизняних дослідників одним із найбільш поширеніших підходів до удосконалення КПАБО є модифікація бухгалтерських категорій і понять шляхом використання сутності економічних категорій, також одним і найбільш перспективних напрямів досліджень є проведення аналізу співвідношення бухгалтерських та економічних категорій і понять, які мають однакову назву (наприклад, дохід, витрати, прибуток тощо) та можливості використання останніх в системі бухгалтерського наукового знання.

УДК 657.6/658

**Лозовицький Д.С.,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,  
Львівського державного університету внутрішніх справ

## **ПРИНЦИПИ ПІДГОТОВКИ ТА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗГІДНО З ВИМОГАМИ КОНЦЕПТУАЛЬНОЇ ОСНОВИ МСФЗ**

Основною світовою обліковою тенденцією у ХХІ столітті є ведення обліку за вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності. Протягом останніх 20 років світової практики ведення обліку міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) стали загальноприйнятою інформаційною основою розуміння діяльності суб'єктів господарювання. Даний підхід поступово запроваджується в обліковій практиці українських підприємств.

Тому особливої актуальності набувають питання трансформації вітчизняної облікової системи до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Процес трансформації в першу чергу пов'язаний із виробленням основної платформи таких перетворень – концептуальної основи. Концептуальна основа представлення фінансової звітності регламентується вимогами МСБО (IAS) 1 «Подання фінансових звітів» [1]. Даний стандарт передбачає розкриття загальних принципів подання фінансових звітів загального призначення, включаючи рекомендації з їхньої структури та мінімальні вимоги до змісту. У відповідності до вимог МСБО 1 у структурі концептуальної основи МСФЗ виділяють: принципи підготовки та складання фінансової звітності, основоположні припущення, якісні характеристики фінансової інформації, елементи фінансової звітності. Коротко розглянемо суть основоположних принципів та припущень.

1. Достовірне подання та відповідність МСФЗ. Фінансові звіти мають достовірно подавати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання. Фактично за всіх обставин, достовірне подання досягається шляхом відповідності застосованим МСФЗ. Достовірне подання вимагає також від суб'єкта господарювання: обирати та застосовувати облікові політики відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»; подавати інформацію, в тому числі облікові політики, так, щоб забезпечувалася доречна, достовірна, зіставна та зрозуміла інформація; надавати розкриття додаткової інформації, коли відповідність конкретним вимогам в МСФЗ є недостатньою для забезпечення спроможності користувачів зрозуміти вплив певних операцій, інших подій та умов на фінансовий стан і фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання.

2. Безперервність. Фінансові звіти слід складати на основі безперервності, якщо тільки управлінський персонал не має намірів ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи таким заходам.

3. Принцип нарахування в бухгалтерському обліку. Суб'єктові господарювання слід складати свої фінансові звіти, крім інформації про грошові потоки, за принципом нарахування.

4. Суттєвість та об'єднання. Кожний суттєвий клас подібних статей слід подавати окремо у фінансових звітах. Статті, неподібні за характером або функцією, слід подавати окремо, крім випадку, коли вони є несуттєвими. Якщо окремий рядок не є суттєвим, його об'єднують з іншими статтями безпосередньо у цих звітах або у примітках. Стаття, яка не є достатньо суттєвою, щоб було виправданим окреме її подання у фінансових звітах, може, тим не менш, бути достатньо суттєвою для того, щоб подати її окремо у примітках.

5. Згортання. Активи та зобов'язання, а також дохід та витрати не слід згортати, якщо тільки цього не вимагає або не дозволяє МСФЗ. Оцінювання активів із вирахуванням резервів (наприклад, резерву під сумнівну дебіторську заборгованість) не є згортанням. Існують операції, які пов'язані з основною діяльністю, але не генерують дохід. Їх результати подаються шляхом зменшення доходу на суму пов'язаних з ним витрат, які виникають при тій самій операції. Крім того, згорнуто відображаються прибутки та збитки, що виникають по групі подібних операцій, наприклад прибутки та збитки від обміну іноземної валюти або прибутки та збитки від фінансових інструментів, утримуваних для продажу. Однак такі прибутки та збитки наводяться у звітності окремо, якщо вони є суттєвими.

6. Частота звітності. Суб'єкт господарювання подає повний комплект фінансових звітів (включаючи порівняльну інформацію) принаймні щороку. Якщо він змінює кінцевий термін свого звітного періоду і подає фінансові звіти за період, довший або коротший, ніж один рік, то суб'єкт господарювання розкриває, крім періоду, який охоплюють фінансові звіти, причини використання довшого чи коротшого періоду, а також той факт, що суми, наведені у фінансових звітах, не повністю зіставними.

7. Порівняльна інформація. Крім випадків, коли МСФЗ дозволяє чи вимагає інше, слід розкривати порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фінансових звітах. Там, де це має значення для розуміння фінансової звітності за поточний період, порівняльна інформація повинна включати відомості розповідного та описового характеру.

8. Послідовність подання. Подання та класифікація статей у фінансових звітах має зберігатися від одного періоду до іншого, якщо тільки: не є очевидним, внаслідок суттєвої зміни в характері операцій суб'єкта господарювання або огляду його фінансових звітів, що інше подання чи інша класифікація будуть доречнішими з урахуванням критеріїв щодо обрання та застосування облікових політик у МСБО 8; або МСФЗ не вимагає зміни у поданні. Незважаючи на подібність підходів до трактування основних принципів ведення обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності згідно вимог національних П(С)БО та МСФЗ надалі існує ряд питань які потребують додаткового вивчення та опрацювання.

Література:

1. IAS 1 Presentation of Financial Statements. [Електронний ресурс]. – Режим доступу. <http://www.iasplus.com/en/standards/standard5>

**Майданевич П. Н.,**  
к.е.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита,  
«Крымский агропромышленный колледж»  
Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины,

## **УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ И ЕЕ ВЛИЯНИЕ НА ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

На сегодняшний день одним из ключевых центров политики управления субъекта хозяйствования становится учетная политика организации. Она оказывает самое непосредственное влияние на показатели финансовой отчетности - информационную базу для принятия решений реальными и потенциальными инвесторами. От правильно выбранной учетной политики зависит достоверность, правдивость, точность, непредвзятость отчетной информации и в конечном итоге финансово-экономическое положение предприятия.

Закон Украины от 16.07.99 г. "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" с одной стороны, установил жесткие правила организации и ведения бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности, с другой - предоставил возможность предприятиям самостоятельно принимать решение об установлении учетной политики исходя из особенностей своей хозяйственной деятельности, придерживаясь основных принципов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, которые отражены в нормативно-правовых документах, принятых международным и отраслевыми министерствами. [1]

Следовательно, под учетной политикой предприятия следует понимать совокупность конкретных методов и форм ведения бухгалтерского учета, которые выбираются предприятием, исходя из общепринятых правил и особенностей своей деятельности для подготовки и предоставления финансовой отчетности. [2]

Важно отметить, что при формировании учетной политики необходимо раскрыть учетные методы в зависимости от характера деятельности предприятия в отношении тех или иных специфических операций. Поэтому, каждое предприятие выбирает элементы учетной политики исключительно исходя из соображений экономической эффективности и особенностей своей деятельности, поскольку от установленных методов учета зависят не только объективность и точность раскрытия информации в его финансовой отчетности, величина чистой прибыли предприятия, а соответственно и налогооблагаемой прибыли.

Принципы, методы и процедуры, формирующие учетную политику предприятия, установлены в п. 23 П(С)БУ 1 "Общие требования к финансовой отчетности", утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 31.03.99 г. №87, где прямо указано, что предприятие должно освещать учетную политику путем описания: принципов оценки статей отчетности; методов учета относительно отдельных статей отчетности. [3] Составной частью организации учета на предприятии является перечень документов, которые используются для первичного отображения хозяйственных операций, а также перечень учетных регистров, необходимых для накопления и систематизации информации. [2]

Одной из важнейших частей составления финансовых отчетов является использование предприятием принятых оценок, так как учетная оценка является неотделимой составляющей учетной политики предприятия и обеспечения достоверности отчетности.

Методы оценки объектов учета в соответствующих с, в которых раскрыты элементы финансовых отчетов П(С)БУ. В отношении доходов, их отражение зависит от условий признания дохода и выбора метода признания дохода (метод начисления или кассовый метод). Что касается расходов, то влияние учетной политики на финансовый результат значительно выше. В этой части учетная политика состоит из нескольких элементов: способа начисления амортизации, способа оценки запасов материальных ресурсов при их выбытии, способа оценки незавершенного производства, способа оценки остатков готовой продукции, способа оценки процентов под. обязательства.

Учетная политика разрабатывается и утверждается на предприятии на длительную перспективу и изменяется только в случаях, предусмотренных национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета (П(С)БУ 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах»), что должно быть обосновано и раскрыто в финансовой отчетности.

Организация учетной политики строится таким образом, чтобы бухгалтерский учет велся рационально и экономно, сообразно размерам организации и масштабам ее деятельности. Выбор тех или иных способов ведения учета подразумевает сопоставление затрат и выгод, связанных с их применением. Например, использование каких-либо сложных способов распределения косвенных расходов в малых организациях ведет лишь к большим затратам, но никак не гарантирует пользователям бухгалтерской отчетности ее достоверность.

Учетная политика необходима для обеспечения единообразного подхода к ведению бухгалтерского учета в организации в течение календарного отчетного периода и обеспечению формирования и отражения в учете оптимальных финансовых результатов ее деятельности.

Оптимальная учетная политика для конкретного предприятия может быть



составлена после проведения анализа его деятельности, постановки перспективных целей и задач, решение которых может быть достигнуто разрабатываемым документом, а также в результате рассмотрения каждого из возможных способов (методов) учета применительно к данному предприятию.

Итак, учетная политика оказывает существенное влияние на финансовый результат организации. Поскольку прибыль — это разница между доходами и расходами, то выбор метода их признания может или увеличивать, или уменьшать конечный финансовый результат.

Література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.99 р.». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.nibu.factor.ua/info/Zak\\_basa/Z996/](http://www.nibu.factor.ua/info/Zak_basa/Z996/)

2. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.biznesbooks.com/2010-01-07-17-38-49/1461-butinec-ff-teorja-buhgalterskogo-obliku>

3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu1/](http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu1/)

УДК 657.685

**Марченко С.В.,**

к.е.н, професор кафедри економіки, обліку, аудиту,  
Київський національний університет технологій та дизайну

## **УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ НА ОСНОВІ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ**

Характерною рисою сучасного етапу розвитку економіки є глибокі зміни в усіх сферах її діяльності, що впливають на систему управління. Управлінську систему підприємства необхідно розглядати як динамічний процес, на який мають різноманітний як закономірно повторюваний, так і випадковий вплив внутрішнє та зовнішнє середовище.

Щоб підтримувати свою здатність до функціонування система управління підприємством повинна відповідати на кожний такий вплив відповідною протидією. Це вимагає від керівників уміння бачити перспективи, приймати обґрунтовані рішення, які сприяють зростанню конкурентоспроможності підприємств.

Роль інформаційного чинника, який впливає на процеси прийняття управлінських рішень, з розвитком науки і техніки і появою якісно нових

інформаційних потреб, підвищується. Така тенденція викликає необхідність розробки виключно нових інформаційних механізмів, які беруть участь в процесі прийняття управлінських рішень.

За теперішніх умов підприємства випускають широкий асортимент продукції, витрати на оплату праці основних робітників становлять невелику частину загальних витрат, а накладні витрати являються значними. В цих умовах спрощені методи розподілу накладних витрат на основі звуженої бази праці основних робітників не можуть бути виправданими, особливо тепер, з впровадженням сучасних систем обліку витрат.

Оскільки витрати на ведення сучасних систем обліку знизилися, зростає попит на більш точні дані щодо собівартості продукції. На цьому фоні й виникли функціональні (за видами діяльності) системи обліку. Існують три основні причини, які викликають необхідність впровадження нових систем обліку витрат для отримання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень:

1. Система інформації повинна викликати належну увагу керівників, коли йдеться про потенційно неприбуткові види продукції, щодо яких необхідно провести більш детальне дослідження.

2. Рішення з вибору номенклатури продукції для виробництва не повинні розглядатися незалежно один від одного.

3. Враховувати при прийнятті рішень, що багато накладних витрат, в залежності від виробничої ситуації, стають релевантними.

Перша причина застосування нових систем обліку витрат пов'язана з необхідністю покращення інформаційного забезпечення керівництва. При прийнятті рішень релевантні витрати уточнюються тільки тоді, коли в цьому виникає потреба. Удаватися до проведення спеціальних досліджень потрібно тільки за тими релевантним витратам, яких можна уникнути, коли зупиняється виробництво певного виду продукції.

Друга причина використання системи обліку витрат – багато рішень з випуску продукції не є незалежними одне від одного. Величина ресурсів, що використовується у спільному виробництві в довгостроковому плані, коливається пропорційно попиту на дану продукцію. І якщо підійти до випуску цих видів продукції як до окремих і незалежних один від одного, рішення за кожним із них буде прийматися без врахування інших рішень. Як стверджує Р.Купер (2), рішення про відмову продовжувати випускати якийсь продукт, як правило, не змінює величину “постійних” накладних витрат. І навпаки, відмова від випуску кількох видів продукції може привести до їх істотних змін, тобто рішення про відмову випускати окремі види продукції не відповідає рішенням про відмову їх випускати відразу всі. Щоб менеджерам було легше приймати подібні рішення і щоб ці рішення були обґрунтованими, необхідна така система обліку, яка дозволить розглядати ситуацію в цілому, а

не за окремими складовими.

Третя причина: існує небезпека, що тільки прямі витрати будуть класифікуватися для прийняття рішень як релевантні. І навпаки, розібратися, як ці рішення відбиваються на накладних витратах інколи важко, тобто їх більше не можна розглядати як постійні і нерелевантні.

В довгостроковому плані витрати на сумісно використовувані ресурси істотно коливаються із зміною на них попиту. Під цю категорію підпадають витрати на всі допоміжні функції. Витрати на ці види діяльності не можна простежити та прив'язати до конкретного виду. Відповідно, щоб оцінити вплив, який справляють прийняті рішення на допоміжні види діяльності і на майбутні витрати, пов'язані з ними, система обліку витрат повинна враховувати накладні витрати, використовуючи для цього їх причинно-наслідковий розподіл за видами продукції.

Чим більша частка витрат фірми, не пов'язана з обсягом випущеної продукції, стосується загальних накладних витратах і чим вища диверсифікація випущеної продукції, тим важливіше управляти витратами на основі видів діяльності. Використання такої інформації є необхідним для прийняття управлінських і стратегічних рішень.

Таким чином, використовувати функціональну систему можна для надання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень за рахунок більш точного розподілу витрат за об'єктами обліку, такими, як продукти, замовники і місця діяльності. Крім того функціональні системи можуть застосовуватися й для інших напрямів управління витратами. До них відносяться зниження витрат, складання кошторисів на основі видів діяльності, вимір показників функціонування, визначення порівняльної бази за видами діяльності, управління процесами і реінжиніринг бізнес процесів.

Література:

1. Друри К. "Управленческий и производственный учет" / Друри К. М. ЮНИТИ, 2007.
2. Cooper R. (1990b) Explicating the logic of ABC, Management Accounting / Cooper R. November, 58-60.

УДК 657.6

**Микитюк Н.Я.,**

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері

## **ОБЛІК ДОХОДІВ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

Доходи підприємства – це плата за результати його виробничо-господарської діяльності, яка отримуючи вираження у грошовій формі або у вартості інших активів формує фінансові ресурси підприємства. Від величини

доходів залежить розвиток виробництва та соціально-економічний розвиток підприємства.

На сучасному етапі здатність підприємства виживати напряму залежить від уміння управляти фінансовими ресурсами. Управління ними ґрунтується на даних обліку через організацію контролю за формуванням доходів і своєчасністю їх надходження.

Важливим питанням обліку доходів є їх оцінка. Загальні методологічні засади обліку доходів визначені у П(С)БО «Дохід». Крім цього, порядок відображення доходу від окремих операцій зазначено у відповідних положеннях (стандартах), методичних рекомендаціях, які визначають методологію їх обліку. Інколи існують невідповідності між окремими положеннями нормативних документів. Так, відповідно до П(С)БО 15 бартерні операції з обліку подібними активами доходу не приносять, а при обміні неподібними активами підприємство одержує дохід, що оцінюється за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, отриманих або належних до отримання підприємством, зменшеною чи збільшеною відповідно на суму переданих або отриманих грошових коштів чи їх еквівалентів. Аналогічний підхід при відображенні бартерних операцій визначений у П(С)БО 9 «Запаси». Щодо П(С)БО 7 «Основні засоби», то тут існує різниця в оцінці отриманих активів. Зокрема, передбачено, що первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін на неподібний актив дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній(зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну. Зовсім інший підхід у оцінці бартерних операцій і визнанні доходу має місце у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів, де зазначено, що при відображенні бартерних операцій необхідно оцінити комерційність такого бартеру, порівнюючи період можливого використання та вартість отриманих об'єктів з переданими.

На нашу думку, у кожному випадку необхідно дотримуватись П(С)БО 15, відповідно до якого дохід в бухгалтерському обліку відображається в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. Сума визначається шляхом угоди між продавцем і покупцем.

Основним завданням фінансового обліку доходів є забезпечення правильного визначення фінансового результату підприємства, в тому числі від окремих видів діяльності. Діюча методика обліку доходів не дає чіткої інформації про доходи за видами діяльності. Групи доходів, які визначені у П(С)БО 15 відображають їх за видами операцій, що не завжди відповідає видам діяльності. Так, фінансові доходи – це доходи від фінансових операцій, які пов'язані з використанням активів підприємства іншими сторонами. Це, зокрема, отримані відсотки, роялті, дивіденди, приріст вартості фінансових інвестицій.

Окремі економісти названі доходи присвоюють фінансовій діяльності (Пушкар Н.С., Лишиленко О.В., та інші), тоді як вони, в основному, пов'язані з інвестиційною діяльністю. Щодо доходів фінансової діяльності, то вони можуть бути лише похідними. Це, зокрема, дохід від курсових різниць за активами та борговими зобов'язаннями у іноземній валюті, дохід від безоплатно отриманих активів у сумі нарахованої амортизації.

Для правильного формування облікової інформації про доходи у системі обліку необхідно чітко розмежувати рахунки та субрахунки бухгалтерського обліку, які відображаються доходи того чи іншого виду діяльності. Однозначним є те, що для обліку доходів операційної діяльності призначені рахунки 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний дохід», а для обліку інвестиційної діяльності – 72 «Дохід від участі в капіталі». Аналіз рахунків 73 «Інші фінансові доходи» та 74 «Інші доходи» показав, що на них в основному відображаються доходи інвестиційної діяльності. Тому пропонується один із цих рахунків виділити для обліку доходів фінансової, а інший – інвестиційної діяльності. Зокрема, враховуючи уже загальноприйнятту думку, що на рахунок 73 обліковуються доходи фінансової діяльності, доцільно перейменувати його на рахунок «Доходи фінансової діяльності», а рахунок 74 – на рахунок «Інші доходи інвестиційної діяльності» з відкриттям на них субрахунків, які відображають доходи кожного виду діяльності. Відповідні зміни необхідно врахувати і при відображенні фінансових результатів на рахунок 79, а також у Звіті про фінансові результати.

Вдосконалення обліку доходів за видами діяльності дасть можливість підвищити точність та аналітичність облікової інформації, посилити контроль за формуванням фінансових результатів підприємства.

#### Література:

1. П(С)БО 15 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. П(С)БО 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. П(С)БО 9 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженні наказом Мінфіну України від 30.09.03р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник/ М.С. Пушкар. - Тернопіль: Картбланш, 2002 – 628с.
6. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік. Навчальний посібник/ О.В.Лишиленко – Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2003 . – 524с.

**Мужевич Н.В.,**  
викладач кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

## **УДОСКОНАЛЕННЯ СТРУКТУРИ СТАТТІ КАЛЬКУЛЯЦІЇ «ВИТРАТИ НА УТРИМАННЯ ТА ЕКСПЛУАТАЦІЮ БУДІВЕЛЬНИХ МАШИН ТА МЕХАНІЗМІВ»**

Діяльність будівельних підприємств пов'язана із значною кількістю витрат, які формують собівартість будівельної продукції, оскільки остання є важливим якісним показником, який характеризує ефективність виробництва, використання ресурсів підприємства і впливає на розміри його прибутку.

Для забезпечення одностатійності методичних і методологічних принципів планування, обліку та калькулювання собівартості продукції в будівництві велике значення має класифікація витрат, в тому числі правильне їх структурування.

Класифікація витрат визначається будівельною організацією самостійно з метою отримання повної та достовірної інформації про витрати при організації плануванні, бухгалтерському та внутрішньогосподарському обліку, аналізі собівартості будівельно-монтажних робіт, прийняття адміністративних рішень [1].

Витрати прийнято класифікувати за різними ознаками. Так, для здійснення фінансового обліку важливими ознаками класифікації витрат є їх поділ за видами діяльності, періодами визнання, місцями виникнення, видами витрат (економічні елементи та статті калькулювання), способами віднесення суми витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт (прямі витрати та загальновиробничі (непрямі) витрати) та ін.

Водночас, виробнича собівартість будівельно-монтажних робіт (далі – собівартість будівельно-монтажних робіт) складається з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, а також змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат, пов'язаних з виконанням будівельно-монтажних робіт [1].

В Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт №573 зазначено, що до статті інші прямі витрати включаються витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат за прямою ознакою, зокрема у п.3.1 – це витрати пов'язані з експлуатацією будівельних машин і механізмів.

Вважаємо, що не усі витрати, пов'язані з експлуатацією будівельної техніки, можуть включатись у собівартість відповідних об'єктів будівництва за прямою ознакою. Це, насамперед, пов'язано з тим, що сучасна будівельна

техніка поділяється на машини і механізми різні за призначенням. Наприклад, у групу вантажно-розвантажувальних робіт і вертикального транспортування різних видів матеріалів (цегла, цемент) входять баштові, гусеничні, автомобільні крани, інші механізми спеціального призначення, у групу механізмів, які використовують для земляних робіт входять екскаватори, грейдери, бульдозери, скрепери тощо. Проте, таке групування будівельної техніки за призначенням не дає змоги визначати показники, які характеризують ефективність їх використання та надають необхідну інформацію для потреб обліку. Для цього необхідно групувати будівельні машини та механізми за однойменними видами. Таке групування необхідне і для аналітичного обліку витрат з експлуатації будівельних машин та механізмів. Так, при зведенні нового житлового будинку встановлюється баштовий кран і обслуговує будівництво від початку до його завершення, тобто такі витрати з експлуатації крану можуть включатися у собівартість даного об'єкта за прямою ознакою. Інші види будівельної техніки можуть одночасно обслуговувати кілька об'єктів будівництва, такі витрати необхідно розподіляти між об'єктами будівництва.

Якщо витрати з експлуатації будівельної техніки є значними в конкретній будівельній фірмі, то їх можуть виділяти в окрему статтю калькуляції, а якщо ні, то обліковувати в складі загальновиробничих витрат. Саме в складі останніх на окремому субрахунку узагальнюють їх більшість будівельних організацій [3, с.162].

У структурі виробничої собівартості об'єктів будівництва витрати на утримання і експлуатацію будівельних машин та механізмів займають 10-15%. Тому важливо отримувати повну і достовірну інформацію щодо усіх витрат, пов'язаних з утриманням та експлуатацією будівельних машин і механізмів з метою правильного їх обліку та розподілу.

Додаток 4 до Методичних рекомендацій № 573 містить перелік витрат, пов'язаних з експлуатацією будівельних машин і механізмів. Структура даної статі є досить громіздкою, проте, поданий у даному додатку склад витрат, на наш погляд, є неповним.

Придбання будівельної техніки шляхом фінансової оренди (лізингу) нині не є розповсюдженим явищем, саме тому у додаток 4 не включені витрати пов'язані з фінансовою орендою будівельних машин та механізмів. Відповідно до п. 4 П(С)БО 14, фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендареві всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом [2]. В результаті такої операції орендарі здійснюють витрати, пов'язані з придбанням, утриманням та експлуатацією техніки, які відповідно до П(С)БО 14 не мають включатись до мінімальних орендних платежів, а мають визнаватись в орендаря витратами звітного періоду (суми, що сплачуються лізингодавцеві як відсотки за залучений ним кредит, для придбання об'єкта лізингу, відшкодування страхових платежів за договором

страхування об'єкта лізингу, а також інші аналогічні платежі, наприклад, з оплати комунальних послуг, якщо вони сплачуються напряму орендодавцю). Виходячи з цього, мінімальні орендні платежі мають складатись тільки із суми, що відшкодовує вартість об'єкта фінансового лізингу (оренди), та суми, що є винагородою орендодавцеві за отримане у фінансовий лізинг (оренду) майно.

Враховуючи зазначене вище, пропонуємо п. 4 додатку 4 сформулювати так: сума орендної плати (лізингового платежу) у разі оперативної та фінансової оренди (оперативного та фінансового лізингу) будівельних машин і механізмів та сума винагороди орендодавцю за користування будівельними машинами та механізмами.

Разом з тим, помилково, на нашу думку, відшкодування страхових платежів за договором страхування будівельної техніки на певний період (один рік або весь термін фінансового лізингу) відображати у складі інших фінансових витрат. Такі витрати доцільно відносити на витрати, пов'язані з експлуатацією будівельних машин та механізмів. В бухгалтерському обліку це матиме наступний вигляд:

Дт 39 Кт 685 – загальна сума страхових платежів;

Дт 91 Кт 39 – сума страхових платежів за місяць, квартал, віднесена на витрати з експлуатації будівельної техніки.

Таким чином, склад витрат з експлуатації будівельних машин та механізмів взятих у фінансовий лізинг буде відображати більш достовірну суму таких витрат, та, водночас – собівартість об'єктів будівництва.

#### Література:

1. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені Наказом Мінрегіонбуду України від 31.12.2010р. №573 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/2cid08543.html>.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 „Оренда”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. №181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/go/z0487-00](http://zakon.rada.gov.ua/go/z0487-00).

3. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві [монографія] / З. В. Задорожний – Тернопіль: Економічна думка, 2006 – 347 с.



**Олійничук В.М.,**  
к.е.н., доцент,  
Чортківський інститут підприємництва і бізнесу,  
Тернопільський національний економічний університет

## **РЕАЛІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ**

Фінансова звітність підприємств є важливим інформаційним елементом ринкової інфраструктури, що забезпечує інтереси різних суб'єктів ринку капіталу, які приймають інвестиційні та інші рішення на її основі.

Облікова політика для складання фінансової звітності складає лише частину загальної облікової політики підприємства. Принципи, методи і процедури облікової політики бухгалтерського обліку за своїм складом відмінні від принципів, методів і процедур фінансової звітності, оскільки виконують різні функції по відношенню до користувачів відповідної інформації.

П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, визначає наступні принципи формування фінансової звітності: принцип єдиного грошового вимірника, безперервності діяльності, історичної (фактичної) собівартості, автономності, періодичності, принцип нарахування і відповідності доходів та витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності і превалювання змісту над формою [4].

У Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” облікова політика трактується як “сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються для складання та подання фінансової звітності” [1]. На основі даного категоріального визначення можна стверджувати, що вона пов'язана з усіма обліковими процедурами, оскільки передбачає “вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставленої мети)” [3, с. 22]. Її правильне формування та постійне дотримання забезпечує виконання важливої вимоги до бухгалтерського обліку – економічності, тобто отримана облікова інформація за важливістю у прийнятті управлінських рішень має перевищувати витрати на її отримання.

Передумовою зіставності статей фінансової звітності є наведення відповідної інформації попереднього періоду про розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Інформаційна цінність показників фінансової звітності полягає у наданні їм прогностного характеру, що досягається за допомогою періодичної переоцінки окремих активів, зобов'язань до справедливої чи іншої вартості.

Важливими методологічними складовими облікової політики, що використовуються підприємством для складання фінансової звітності, є методи

визнання й оцінки окремих елементів звітності, порядок і перелік яких визначено відповідними П(С)БО та іншими нормативними актами. Методи оцінки статей фінансової звітності наводяться в обліковій політиці, виходячи з альтернативних варіантів, представлених у відповідних нормативних актах або встановлюються відповідними посадовими особами, виходячи з об'єктивних суджень із урахуванням умов діяльності підприємства.

Одним із елементів облікової політики фінансової звітності є процедури. Процедура – офіційно встановлений чи прийнятий за звичаєм порядок, послідовність дій для здійснення чи оформлення певних справ [5, с. 18]. Складання фінансової звітності підпорядковується певній послідовності, як щодо порядку заповнення окремих форм, так і формування окремих статей фінансових звітів. Процедури фінансової звітності забезпечують виконання вимог принципів і методів визначення, визнання та оцінки елементів окремих форм фінансових звітів та їх складання.

У найбільш загальному вигляді проблема вироблення облікової політики полягає, на нашу думку, у тому, що система бухгалтерського обліку повинна адаптуватися до сучасних управлінських концепцій. Це вимагає поглиблення теорії і практики системи управління, в тому числі і обліку

Таким чином, облікова політика формується під впливом принципів, методів і процедур, які за своїм складом і змістом відмінні у бухгалтерському обліку й фінансовій звітності. Кожне підприємство повинно виробити власну облікову політику бухгалтерського обліку й фінансової звітності з врахуванням принципів, методів і процедур, що мають науково-теоретичне обґрунтування з урахуванням особливостей діяльності.

#### Література:

1. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)
2. Барановська Т.В. Вплив факторів на формування облікової політики / Т.В. Барановська // Вісник ЖІТІ. – 2010. - №20. – 26-33
3. Сльозко Т.М. Організація обліку [навч. посібн.] / Т.М. Сльозко. – К.: Центр учбової літератури. – 2008. – 224с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 25.
5. Риндя А. Фінансова звітність: погляди з різних боків / А. Риндя // Податки та бухгалтерський облік. – 2009. – № 7. – С. 17-19.

**Омецінська І.Я.,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

## **ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ РОЗРАХУНКІВ З КРЕДИТОРАМИ ЗА ТОВАРИ, РОБОТИ, ПОСЛУГИ**

У процесі господарської діяльності підприємств активізуються їхні економічні взаємовідносини з іншими суб'єктами ринку. Найбільш поширеними є розрахункові операції з юридичними особами в процесі постачання, при якому підприємство забезпечується необхідними для ведення його господарської діяльності матеріальними цінностями. Якщо підприємства у момент поставки товарно-матеріальних цінностей (виконання робіт, послуг) одразу не розрахується з постачальником чи підрядником, у нього виникне кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги. При цьому підприємство отримує в розпорядження додаткові господарські засоби: по-перше, у власність підприємства переходять придбані активи, по-друге, підприємство користується на тимчасовій основі коштами інших контрагентів, що може забезпечити додатковий прибуток. З огляду на це необхідно всебічно вивчати причини утворення кредиторської заборгованості, визначати оптимальну її величину та структуру, раціонально використовувати суму такої заборгованості.

Питаннями сутності кредиторської заборгованості та дослідженням проблем її обліку й відображення у звітності займався ряд провідних вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема Ф.Ф. Бутинець, А. Велш Глен, С.Ф. Голов, Б. Нідлз, О.М. Петрук, П.Я. Хомин, М.Л. Пятов та інші. Проте окремі питання за даної ділянки обліку залишаються дискусійними.

У бухгалтерському обліку кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги підпадає під визначення зобов'язань. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 2 «Баланс» під зобов'язаннями розуміють заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди [3]. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» [1] минулу подію, яка спричиняє теперішню заборгованість, визначає як подію, що створює юридичне чи конструктивне зобов'язання, яке призводить до того, що підприємство не має реальної альтернативи погашенню цієї заборгованості. Подією, яка зумовлює виникнення кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги є укладення договору. Варто зазначити, що сам факт укладення договору не

знайде свого відображення на рахунках бухгалтерського обліку, хоча такий договір і є джерелом зобов'язань. Проте, варто хоча б одній із сторін договору перейти до виконання своїх зобов'язань, такі дії відразу ж знайдуть своє відображення в обліку і відповідно в балансі.

У П(С)БО 11 «Зобов'язання» зазначено, що зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення [2]. Укладення договору не може дати точної інформації про оцінку заборгованості, оскільки підприємства як можуть перейти до виконання умов договору, так і можуть відмовитися від договірних зобов'язань, внаслідок чого сума зобов'язань являтиме собою пеню за недотримання умов договору. Це ще раз підтверджує неможливість відображення заборгованості перед постачальниками в балансі у момент підписання договору. Однак для забезпечення користувачів достовірною інформацією про фінансовий стан та платоспроможність підприємства пропонуємо суму кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, що зазначена в договорі, відображати на рахунку позабалансового обліку 042 «Непередбачені зобов'язання» і в Примітках до річної фінансової звітності.

З метою ефективного управління кредиторською заборгованістю за товари, роботи, послуги таку заборгованість, яка відповідає критеріям визнання зобов'язань, слід класифікувати за термінами погашення: до трьох місяців, від трьох до шести місяців, більше шести місяців. Це забезпечить управлінський персонал детальною інформацією про борги підприємства і полегшить складання графіку платежів даного суб'єкта господарювання. Аналогічно слід поділяти прострочену кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги. Окрім того, з метою посилення інформативності фінансової звітності у балансі, структура якого регламентована П(С)БО 2 [3], доцільно показувати величину простроченої кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги. З цією метою поряд з рядком 530 пасиву балансу слід виділити рядок 531 «В тому числі кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги прострочена».

Часто підприємства видані аванси контрагентам обліковують за дебетом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» та кредитом рахунку 31 «Рахунки в банках». В результаті у балансі відбувається необґрунтоване зменшення наявної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги та зниження підсумку балансу. Видані аванси є за своєю суттю одним із видів дебіторської заборгованості, яка повинна обліковуватися на субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» та відобразитись на звітну дату в другому розділі активу балансу. Тому підприємствам необхідно уникати порушень методики обліку в частині відображення інформації про видані аванси, щоб забезпечити дотримання принципу повного висвітлення.

На нашу думку, висвітлені проблемні питання з обліку та відображення у

звітності розрахунків з кредиторами за товари, роботи, послуги, а також наведені пропозиції щодо їх вирішення сприятимуть удосконалення такої ділянки обліку та певною мірою полегшать роботу управлінського персоналу підприємств.

#### Література:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_051](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_051).

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом МФУ від 31.01.2000 р. № 20: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0085-00>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом МФУ від 31.03.1999 р. № 87: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0396-99>.

УДК 657.446

**Орлова В.К.,**

к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту,  
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

### **ОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЯ ЯК ОСНОВА РОЗРАХУНКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ**

Стаття 11 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, прийнятого в 1997 році, має назву: ”Правила ведення податкового обліку”. З цього моменту термін “податковий облік” почав дуже часто використовуватись. З'явилася в навчальних планах учбових закладів дисципліна під назвою “Податковий облік”, надруковані навчальні посібники під цю дисципліну, не зважаючи на те, що в статті 3 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” записано: “Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку”, тобто цим Законом не передбачена необхідність в податковому обліку. Але на практиці замість того, щоб на даних бухгалтерського обліку розраховувати об'єкт оподаткування податком на прибуток, була придумана своя система податкового обліку, при цьому кожен бухгалтер вів цей облік по-своєму. Це суттєво збільшувало роботу бухгалтера, але полегшувало відносини з податковими органами, особливо в момент податкових перевірок.

Поява податкового обліку на практиці пов'язана з великою кількістю різниць при визнанні доходів і особливо витрат в бухгалтерському обліку і при

визначенні прибутку, що оподатковується. З суттєвими змінами, які відбулися в 2011 році у зв'язку з введенням в дію розділу III Податкового Кодексу України (ПКУ), кількість податкових різниць суттєво скоротилася, причому ліквідовані дуже суттєві різниці, пов'язані з першою подією у випадку оподаткуванню податком на прибуток авансів наданих і авансів отриманих. Незважаючи на прийнятий курс на ліквідацію різниць між бухгалтерським і податковим прибутком, на даний час існують достатньо різниць між ними. Основні з них:

1. Постійні:

1.1. Стосовно доходів:

- 1.1.1. За операціями з цінними паперами (п. 153.8 ПКУ);
- 1.1.2. Звичайні ціни (пп. 135.5.4 ПКУ);
- 1.1.3. Дивіденди отримані від резидентів (пп. 153.3.6 ПКУ);
- 1.1.4. Міжнародна технічна допомога;
- 1.1.5. Дооцінка активів (п. 152.10 ПКУ);

1.2. Стосовно витрат:

- 1.2.1. Амортизація неvirобничих і безоплатно отриманих основних засобів та їх реалізація ( п.146.13 ПКУ);
- 1.2.2. Операції з землею (стаття 47 ПКУ);
- 1.2.3. Збитки минулих років (стаття 150 ПКУ);
- 1.2.4. Нестачі, псування запасів, простої, брак (п. 138.7 та пп.138.8.5 ПКУ);
- 1.2.5. Допомога неприбутковим установам, профспілкам, благодійні внески (стаття 139 ПКУ), обмеження на інжиніринг, консалтинг і маркетинг, рекламу, роялті (пп.140.1.2 ПКУ);
- 1.2.6. Витрати, не пов'язані з господарською діяльністю (пп.139.1.1 ПКУ);
- 1.2.7. Витрати на утримання органів управління (пп.139.1.7 ПКУ);
- 1.2.8. Сплачені штрафи, пені, неустойки (пп.139.1.11 ПКУ);
- 1.2.9. Придбання (виготовлення) та утримання неvirобничих основних засобів (п.144.3 ПКУ);
- 1.2.10. Витрати понад граничні норми природного убутку, (п. 140.3 ПКУ);
- 1.2.11. Відсотки за зобов'язаннями, що не пов'язані з господарською діяльністю (п.141.1 ПКУ), на користь пов'язаних осіб (п.141.2ПКУ);
- 1.2.12. Матеріальна допомога, страхові внески понад 15 % зарплати (стаття 142 ПКУ);
- 1.2.13. Амортизація, ремонт, обслуговування неvirобничих основних засобів (п.140.1.8 ПКУ);
- 1.2.14. Збитки за операціями з відступлення права вимоги (п.153.5 ПКУ);
- 1.2.15. Податок на землю, яка не використовується в сільському господарстві (пп. 138.10.4 ПКУ);
- 1.2.16. Товари, придбані в офшорній зоні (п. 161.2 ПКУ);
- 1.2.17. Уцінка активів (п.152.10 ПКУ);

2. Тимчасові різниці:

- 2.1. Різниця в амортизації основних засобів;
- 2.2. Отримана та повернена в наступному звітному періоді тимчасова фінансова допомога (пп.135.5.5 ПКУ);
- 2.3. Зменшення (збільшення) вартості фінансових інвестицій на дату балансу;
- 2.4. Витрати, пов'язані з сумнівною кредиторською заборгованістю (п.159.2 та пп. 159.1.2 ПКУ)
- 2.5. Зменшення (збільшення) собівартості відвантажених товарів (пп.159.1.1 та 159.1.2 ПКУ)
- 2.6. Інші тимчасові різниці.

На даний час Міністерство фінансів України затвердило спеціальне Положення з бухгалтерського обліку “Податкові різниці” [1].

Таким чином, з введенням з 1.01.2013 року обліку тимчасових і постійних податкових різниць назавжди зникне поняття “податковий облік” і декларація з податку на прибуток буде складатися повністю на підставі даних бухгалтерського обліку.

Література:

1. Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці”, затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 25.01.2011р. №27.

УДК 657

**Підлужна Н.М.,**  
викладач кафедри обліку у виробничій сфері,  
**Тесля Г.В.,**  
викладач кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

## **РОЛЬ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

На сучасному етапі розвитку суспільство визначається зростанням ролі інформації в суспільних відносинах швидкістю її опрацювання за рахунок комп'ютеризації та впровадження на цій основі новітніх інформаційних технологій у всіх сферах життя.

Підприємства повинні спрямовувати максимум зусиль та пошуки каналів збуту виготовленої продукції, внутрішніх резервів зростання ефективності діяльності, шляхів удосконалення, розширення та оновлення асортименту продукції, підвищення її якості, отримання необхідних інформаційних ресурсів для управління тощо.

Керівництво і працівники повинні володіти достатнім обсягом інформації для забезпечення виконання своїх безпосередніх функцій: перші –

управлінських, другі – виробничих. Причому, виконання цих функцій підпорядковується основній меті – забезпеченню стратегічного розвитку підприємства або єдиній реалізації цієї мети важливе місце належить інформації під якою розуміють сукупність взаємопов'язаних організаційних, правових, політичних, соціально-економічних, пошуково-технічних, виробничих процесів, що спрямовані на створення умов для задоволення інформаційних потреб, реалізації прав громадян і суспільства на основі створення, розвитку, використання інформаційних систем, мереж, ресурсів та інформаційних технологій побудованих на основі застосування обчислювальної та комунікаційної техніки. [3, с.38].

Інформація – невід'ємна частина системи управління. Уся економічна інформація на підприємстві поділяється на п'ять груп [5, с. 383]:

- 1) описова (облікова);
- 2) імовірнісна (прогнозна);
- 3) дискретна (отримується в результаті діалогів людина – людина або людина – машина);
- 4) випадкова (дані, які попередньо вважалися непотрібними або які знадобилися, але в поточному обліку їх не було);
- 5) пропагандистська (отримується для досягнення певної мети).

Облікова інформація, як складова економічної, є одним із видів інформації, що характеризує виробничо-господарську діяльність підприємства. Облікова інформація відрізняється великим обсягом і різноманітністю, складністю, логічністю та відносною простотою арифметичної обробки. Їй властивий масовий характер обчислень, які виконують за типовими алгоритмами з певною періодичністю. Облікова інформація має складну ієрархічну структуру, на нижньому щаблі якої містяться інформаційні одиниці – реквізити, що не піддаються подальшому логічному поділу.

Ядром економічної інформації підприємства є облікова інформація, що пов'язано її упорядкуванням за певними алгоритмами. Вона моделює інформацію про зв'язки підприємства з навколишнім середовищем і відображає внутрішню структуру господарського механізму, дає можливість розподіляти права виконавців та їхню відповідальність за економічну ефективність.

При цьому облікова інформація повинна відповідати таким критеріям:

- а) багатократність використання;
- б) концентрація, тобто обираються тільки суттєві ознаки;
- в) литучність – інформацію створюють люди (облікові працівники), вона не виникає природно, тобто сама по собі;
- г) цілеспрямованість, тобто інформація відповідає визначеним завданням;
- д) аналітичність, тобто здатність надавати не лише зафіксовані в документах дані, а й підсумкові, розрахункові, додаткові.

Для того, щоб облікова інформація була корисною, вона має бути



достовірною і значимою.

Достовірність показує, що інформація адекватно реаліям життя відображає господарські процеси на підприємстві, легко перевіряється і служить інтересам конкретної особи.

Значимість облікової інформації полягає в тому, що вона має бути корисною для складання бюджетів, ґрунтуватися на зворотному зв'язку і надходити до користувача у потрібний час.

Для того, щоб облікову інформацію однозначно сприймали суб'єкти і об'єкти інформаційного процесу, вона має відповідати таким вимогам [2, с.98]:

порівнюваність і постійність - не можна протягом звітного періоду використовувати різні методи бухгалтерського обліку, інакше зникає можливість порівнювати дані;

суттєвість - не потрібно витратити час на облік незначних факторів. Якщо зусилля щодо обліку дорівнюють за вартістю засобам, які обліковуються, облік необхідно спростити;

консерватизм - оскільки відображення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку не завжди є однозначним, необхідно вибирати оцінку, яка є менш оптимістичною, тобто слід враховувати можливий брак прибутку і потенційні збитки. Це забезпечить обережність в оцінці активів, майна і у визначенні величини прибутку;

повноту - містити максимум даних, необхідних користувачу.

Інформація сама по собі є значною цінністю, незалежно від фактів, які вона фіксує. Ця цінність зумовлена можливостями, котрі вона надає для прийняття рішень, тобто потенційними діями. Кожна така дія стає бухгалтерською категорією. Подібний підхід дозволяє відокремити явище (інформаційний аспект) від факту (економічний аспект) і зосередити увагу бухгалтера на явищі. З цього випливає, що входом і виходом з бухгалтерської системи є не дебет і кредит, тобто не облікові координати, а облікова процедура: вхід - первинні документи (вхідні дані), вихід - звітність (результатна інформація) [1, с.14].

Під результатною інформацією розуміють не стільки стандартну звітність традиційного обліку, скільки будь-яка модель, яка дозволяє приймати багатоваріантні управлінські рішення. При цьому вартість інформації не має перевищувати витрат на її отримання, тому будь-яка економічна втрата внаслідок відсутності інформації приносить більші збитки, ніж вартість, пов'язана з отриманням додаткової інформації.

Отже, у будь-якому випадку "вигідно та окупно" займатися удосконаленням облікової системи як на макро-, так і макрорівні. В кінцевому результаті облік може і повинен формувати додаткові інформаційні ресурси.

Дотримання таких критеріїв створює нові знання для підприємства, які дозволяють створювати додаткову вартість. Інформація, як ресурс, на відміну

від трудових, матеріальних, фінансових факторів виробництва має такі властивості [4,с.28] :

- невичерпаність - з часом не зникають, а приростають;
- багаторазовість використання тієї ж інформації;
- цінність мають лише при використанні інформації у поєднанні з факторами виробництва;
- ціниться нижче вартості внаслідок того, що часу на відтворення вимагає менше, ніж на здобуття нових знань,
- висока наукоємкість;
- легко зберігається та передається.

На вищому апробованому рівні використання інформаційних ресурсів відбувається їх залучення у господарський оборот за допомогою розробки моделей, алгоритмів, програм, проектів, які можуть бути формалізовані. За таких умов досягається мета - облікова система виробляє цінний продукт під назвою інформаційний ресурс.

#### Література:

1. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб. - К. : Знання-Прес, 2003. - 349с.
2. Информационные системы в экономике : учебник / под ред. проф. В.В. Дика. - М. : Финансы и статистика, 1996. - 272с.
3. Кулицький С.П. Організація інформаційної діяльності у сфері управління. – К. : МАУП, 2002. - 285с.
4. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: Монографія. - Тернопіль: Карт-бланш, 2007. - 152с.
5. Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: Учеб. пособие для вузов. - М.: Аудит: ЮНИТИ, 1996. - 638с.

УДК 657

**Поломошних А.,**  
д.е.н., профессор,

Молдавская экономическая академия, г. Кишинев, Республика Молдова

### **ОСОБЕННОСТИ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ РЕОРГАНИЗАЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ В РЕСПУБЛИКЕ МОЛДОВА**

Для обеспечения конкурентоспособности предпринимательской деятельности в Республика Молдова часто прибегают к реорганизационным процессам. Специалистами в области экономики и права предлагаются различные стратегии для успешной трансформации хозяйственных субъектов. При этом независимо от формы и мотивов проведение реорганизации

неизбежно сталкивается с проблемами получения объективной и своевременной бухгалтерской информации, её отражение в финансовой отчетности.

Несмотря на достаточно большое внимание, уделяемое процессу реорганизации в целом, вопросы бухгалтерского учета при её проведении изучены и разработаны в Республике Молдова недостаточно. До настоящего времени в отечественной литературе и нормативных актах отсутствуют конкретные рекомендации по вопросам ведения бухгалтерского учета и формирования достоверной финансовой отчетности в реорганизуемых субъектах. Не нашли должного отражения проблемы бухгалтерского учета в условиях реорганизации предприятий в Плане развития бухгалтерского учета и аудита в корпоративном секторе на 2009-2014 годы, разработка которых вызвана необходимостью реформирования учета и аудита в республике в соответствии с требованиями Директив ЕС и Международных стандартов финансовой отчетности.

Действующим законодательством Республики Молдова (РМ) предусмотрены пять основных форм реорганизации предприятий. Согласно Гражданскому кодексу РМ, реорганизация предприятий может быть проведена в форме объединения (слияния и присоединения), дробления (разделения и выделения) и преобразования. Однако на практике встречается гораздо большее количество видов и подформ реорганизации предприятий, выходящих за рамки установленной классификации.

Действующее законодательство РМ предусматривает специальные условия налогообложения реорганизуемых предприятий. При этом остаётся немало противоречий в вопросах правильности исчисления и уплаты предприятиями отдельных налогов и сборов в условиях реорганизации.

Независимо от формы процедура реорганизации требует подготовки и раскрытия большого количества информации. До настоящего времени в республике не существует перечня необходимых форм отчетности для реорганизуемых предприятий, порядка и очередности их подготовки.

Несмотря на установленные требования отражать имущество и капитал реорганизуемых предприятий по рыночной стоимости, конкретный порядок оценки имущества и обязательств рациональнее проводить, исходя из условий работы и учетной политики каждого предприятия. При этом следует использовать одну из двух моделей: метод «передачи» или метод «покупки».

С целью обеспечения сохранности имущества, объективности разделительного баланса до момента официальной регистрации наряду с ведением официального бухгалтерского учета необходимо организовать индивидуальный учет отделяющихся частей, которые отражаются на отдельных управленческих счетах. Отдельный счет управленческого учета желательно открывать для учета расходов по реорганизации.

Перспективними напрямками дальнішого совершенствовання учетно-аналитического и информационного обеспечения реорганизационных процессов являются:

- аналитическое обеспечение важнейших этапов реорганизации предприятий;
- аудит операций, связанных с перераспределением имущества и обязательств;
- управление рисками в связи с реорганизацией предприятий.

УДК 657.1:331.1

**Попкова О.О.,**  
здобувач,  
Львівська комерційна академія

## **ОБЛІК ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ У БУДІВЕЛЬНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ**

Виробництво є однією з галузей матеріального виробництва, що особливо динамічно розвивається в останні роки. Особливості організації будівельного виробництва, зумовлені характером будівельної продукції, справляють істотний вплив на порядок ведення бухгалтерського обліку в будівництві. До найбільш істотних з них можна віднести індивідуальний характер будівельного виробництва, різноманіття видів будівельно-монтажних робіт при будівництві кожного об'єкта. Перелічені та багато інших особливості обумовлюють порядок обліку собівартості будівельних робіт, до складу якої входять витрати на оплату праці працівників. Ефективна організація методики обліку витрат на оплату праці стає нагальною проблемою багатьох будівельних організацій, що вимагає оперативного вирішення.

Питання методики бухгалтерського обліку витрат на оплату праці на підприємствах, зокрема будівельних, розглядали численні науковці, серед яких Бутинець Ф.Ф., Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Мельник Р.О., Саух І.В. Покатаєва О.В., Кошулинська Г.О., Єремян О. М. та ін.[1, 2, 3, 4]. Метою дослідження є виявлення особливостей обліку витрат на оплату праці робітників на будівельному підприємстві та надання пропозицій щодо її удосконалення.

Характерним для будівництва є велика кількість робіт за напрямками, де для працівників використовуються різні форми оплати праці, різні документи для обліку виробітку, що спричиняє виникнення відмінності у процесі обліку нарахування заробітної плати. Бухгалтерський облік нарахування заробітної

плати на підприємствах ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Згідно Плану рахунків та Інструкції про його застосування цей рахунок передбачає три субрахунки:

- 1) 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 2) 662 «Розрахунки з депонентами»;
- 3) 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Основною проблемою, що виникає по практиці є те, що у більшості будівельних підприємств не ведеться аналітичний облік витрат на оплату праці за кожним видом робіт. Бухгалтерія не може дати чіткої відповіді на питання: яку величину витрат на оплату праці було понесено на той чи інший вид робіт. Це все впливає з того, що бухгалтерський облік витрат на оплату праці ведеться за стандартною схемою та перетинає лише аналітичну диференціацію на рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» у розрізі: 6611 «Основна заробітна плата»; 6612 «Додаткова заробітна плата».

Тому, для вирішення даної проблеми, нами запропоновано наступну структуру рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». (рис.1). яка відображає витрати на оплату праці за кожним видом робіт (Рис. 1).

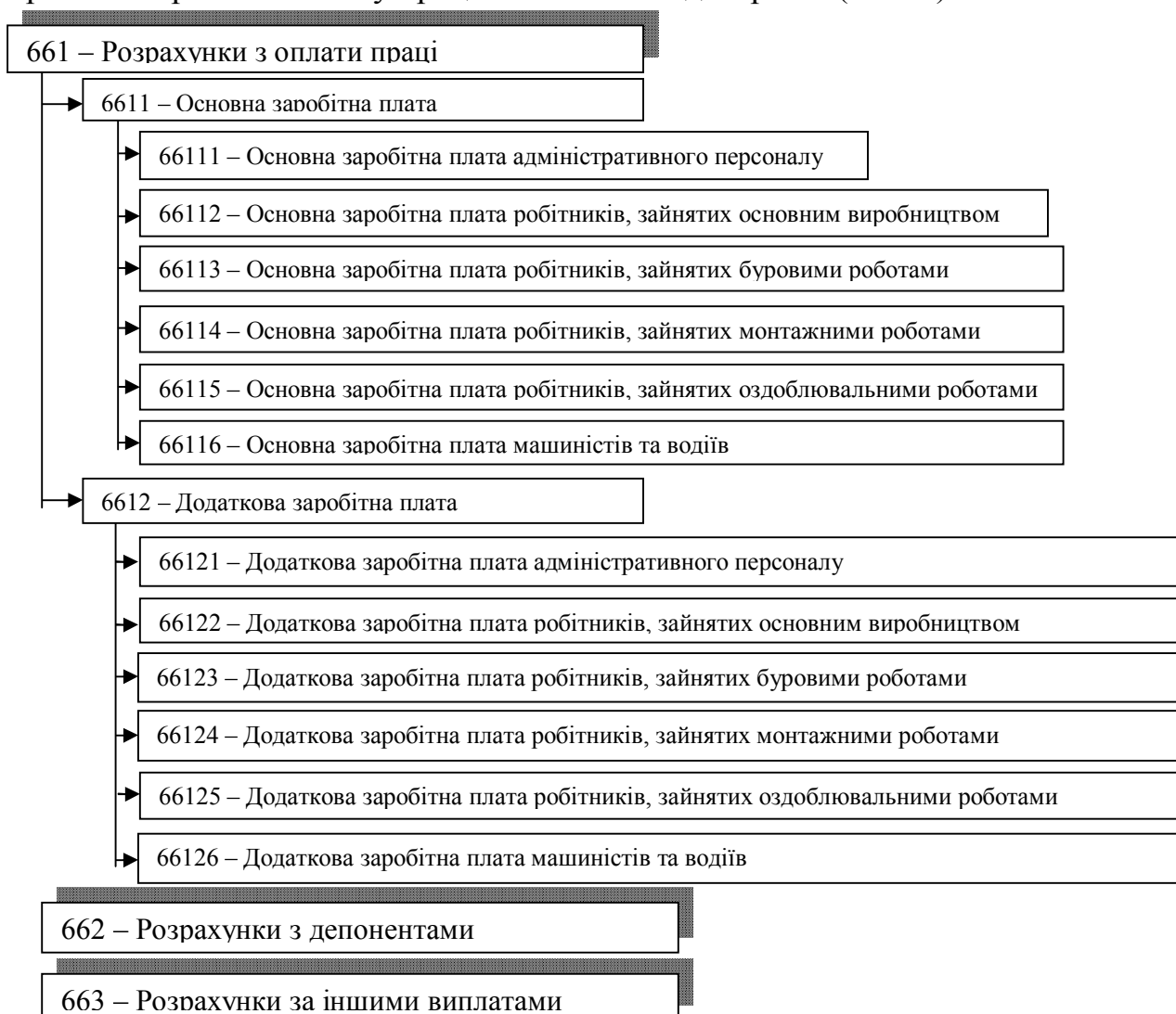


Рис.1. Структура рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»  
будівельного підприємства

Вона передбачає відкриття до субрахунків, рахунків третього і четвертого порядків, на яких буде формуватися облікова інформація щодо оплати праці за виконання окремих видів робіт, об'єктів будівництва, а також зарплата допоміжного та адміністративного персоналу.

На основі проведеного дослідження, ми дійшли висновку, що використовувана на практиці модель аналітичного обліку витрат на оплату праці на будівельних підприємствах є недосконалою, про що також свідчать численні праці інших науковців. Запропоновано побудова аналітичного обліку дозволить відслідковувати витрати на оплату праці у розрізі певних видів робіт, що у свою чергу дасть більш точну інформацію для формування собівартості будівельного об'єкту.

Література:

1. Єремян, О.М. Вдосконалення системи обліку та оптимізація оподаткування розрахунків з оплати праці в сучасних умовах розвитку ринкових відносин [Текст] / О. М. Єремян // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2009. – №1. – С. 116-119.

2. Облік в будівництві: підручник / Я.Д.Крупка, З.В. Задорожний, Р.О. Мельник; М-во освіти і науки України;ТДЕУ. - Т. : Екон. думка, 2005. - 606 с.

3. Покатаєва О.В., Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві [Текст] / О. В. Покатаєва, Г.О. Кошулинська // Держава та регіони. – 2010. – №3. – С.138-140

4. Саух І.В. Витрати на оплату праці: економічна сутність / І.В. Саух // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2010. – № 4 (54). – С. 288.

УДК 657.471

**Пушкар М.С.,**

д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту, ревізії та контролінгу,  
Тернопільський національний економічний університет

**АКТИВІЗАЦІЯ ПІЗНАВАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ – ШЛЯХ ДО  
ПЕРЕТВОРЕННЯ ОБЛІКУ З МИСТЕЦТВА В НАУКУ**

Історія розвитку наук свідчить про одну цікаву закономірність – чим раніше з'явилися передумови для формування наук про функціонування різних систем суспільства, тим слабшим є їхнє теоретичне обґрунтування. Дійсно, якщо облік, а слідом за ним й контроль стали атрибутом давніх цивілізацій ще в IV – III тисячоліттях до нашої ери (Єгипет, Шумерія, Китай), але вони так і не набули

статусу науки ні в давні часи, ні у період формування багатьох наук в елліністичній Греції у VI – V ст. до н. е., і навіть у XVIII ст. н.е., коли почався бурхливий розвиток більшості сучасних наук природничого, технічного і гуманітарного спрямування.

Цікавим є і той факт, що парадигма подвійного обліку, яка виникла на основі емпіричної доктрини середньовіччя про відображення фактів господарської діяльності одночасно на двох рахунках (в дебет одного і кредит іншого в однаковій сумі, що служило в якості технічного принципу: якщо загальна сума записів по дебету рахунків співпадала із загальною сумою записів по кредиту рахунків, то це свідчило про правильність відображення фактів на рахунках в чисто арифметичному сенсі, хоча в економічному сенсі могли бути неправильні записи, що викривляло істинне положення справ у господарстві) залишається основою обліку до наших днів. Ця парадигма виникла в аграрному суспільстві при феодалізмі в XV ст., коли товарно-грошові відносини знаходилися в зародку.

На зміну аграрному прийшло індустріальне суспільство, яке не відміняє аграрного, а доповнює його принципово новими прогресивними елементами. Розвиток наук у XVIII ст. стає закономірним явищем, оскільки індустріальна епоха почалася з винайдення парового котла із запобіжним клапаном Дені Папеном у 1680 р., що стало основою першого періоду індустріального виробництва. Машинна індустрія дала поштовх для розвитку фізики, біології, хімії, створення металургії, машинобудування та інших наук і галузей економіки, що обумовило зростання міського населення, галузей легкої та харчової промисловості. У свою чергу це вимагало формування технологічних наук, соціології, економіки, медицини, освіти тощо.

На фоні швидкого зростання індустрії здійснювалися фундаментальні відкриття в науці, зокрема, у фізиці закони електрики, що дало новий поштовх розвитку електроенергетики, виробництва електричних машин, приладів, електронної техніки, які дали нове життя і енергію для бізнесу.

Здавалося би логічним, щоб наука про облік та контроль, які обслуговують потреби економіки, не відставали у своєму розвитку від інших наук, проте дистанція такого відставання вражає. Не бачити його здатна лише така людина, у якої не працює мисленнєвий апарат. Наука про облік не розвивається, а залишається, в принципі, на рівні XV ст.

Зрозуміло, що в суспільстві є дві категорії людей, які пов'язують своє життя з обліком чи контролем: науковці, які повинні вказувати на раціональну модель облікової системи та майже мільйонна армія практиків.

Від науковців залежить наскільки зрілими є науки облікового та контрольного циклу. Зрілість науки визначають такі фактори, як інтелектуальність (залежить від ерудиції носіїв знань про наукознавство, володіння науковим апаратом, розуміння важливості наук для потреб

суспільства, напрямів досліджень сутності обліку та можливості й необхідності отримання інформації на основі ІТ - технологій тощо) і мета (вироблення системами обліку й контролю тих інтелектуальних продуктів, які генерують ці системи виходячи з потреб користувачів).

Про яку інтелектуальність може йти мова, коли науковці з обліку й контролю не досліджують проблеми науки, а підмінюють науку, як правило, процедурами збору й обробки даних (описують дії практиків з отримання даних та записів у реєстри, що базується виключно на рутинних, доведених до автоматизму стереотипних способах підрахунків та відображення показників діяльності підприємства у стандартних фінансових звітах). А назву науки про облік до цього часу пов'язують з «бухгалтерським обліком», що означає записи в книги (знову мова йде про записи й обов'язково у книги, як це робили ще в аграрному суспільстві за допомогою абака, а згодом на рахівниці до 80-х років ХХ ст.), при цьому до уваги не приймають ні зміненого середовища, яке кардинально міняє правила економічної гри в суспільстві (перехід від соціалізму до капіталізму; глобальні цивілізаційні зрушення від індустріального до постіндустріального суспільства; інформаційні технології, які безпосередньо змінюють характер роботи обліковця і контролерів тощо), ні досягнень науки і техніки, ні законів розвитку науки, ні мети, до якої потрібно прагнути.

Мета науки про облік чи контроль полягає не в записах у книги або акти ревізії, а в чомусь більш важливому. Таким важливішим є те, на що дає відповідь інформатика, а саме – структуру та загальні властивості наукової інформації, закономірності її створення, перетворення, передачі та використання у різних галузях людської діяльності [1, с. 270]. Якщо облік є наукою, що формує інформаційні ресурси для користувачів різного ієрархічного рівня, у яких різноманітні вимоги до інформації, то звідси випливає логічний висновок про складну ієрархічну структуру облікової системи. Принаймні, облікова система складається з трьох рівнів, які вимагають окремих особливих методів збору й обробки даних й отримання повідомлень для нижчих, середніх і вищих рівнів системи управління підприємством, що диктує необхідність створення масиву операційної, тактичної та стратегічної інформації про господарську та фінансову діяльність підприємства.

Що стосується навчального плану спеціальності «Облік і аудит», то в ньому є досить протиріч. Так, студенти вивчають фінансовий та управлінський облік, які формують знання бакалавра, а цим дисциплінам передують нелогічна назва дисципліни «бухгалтерський облік» (основи). За логікою виходить, що є якийсь бухгалтерський облік поряд з управлінським і фінансовим, а насправді основи бухгалтерського обліку є нічим іншим, як окремими фрагментами теорії лише фінансового обліку, оскільки у змісті вітчизняної літератури з теорії обліку немає навіть згадки про управлінський облік, не говорячи вже про стратегічний.



Плутанину в теорію і практику обліку вносить й застаріла назва паспорту наукової спеціальності «бухгалтерський облік, аналіз та аудит», що протирічить діючому навчальному плану, який носить назву спеціальності «облік і аудит». На основі цієї плутанини ми й готуємо аспірантів і докторантів і таким положенням не дуже переймається наше наукове співтовариство.

До цього слід додати й те, що система обліку носить незавершений характер. Якщо є інформаційна підсистема про історичне минуле господарської діяльності (фінансовий облік) і сучасне (управлінський облік), то за часовим критерієм отримання інформації і логікою процесу пізнання, повинна бути підсистема обліку про майбутнє (стратегічний облік). Чому так важливо мати розвинуту систему обліку, що складається з трьох підсистем – фінансової, управлінської та стратегічної? А тому, що життєвий цикл підприємства (відкриття, становлення, досягнення оптимуму діяльності, зниження активності внаслідок різних причин і занепад) вимагають інформації не лише про внутрішнє положення підприємства, а й про його зовнішнє оточення, що змінюються досить часто в силу об'єктивних причин. На основі облікової інформації потрібно вивчати причини зниження ділової активності та розробляти заходи з метою недопущення економічного занепаду підприємства. Ось чому необхідна розробка стратегії розвитку та моніторинг зовнішнього середовища, отримання інформації й адаптація підприємства до постійно змінюваних ситуацій на ринку та врахування сили конкуренції.

Без осмислення науковцями, що працюють у галузі економічних наук закономірностей розвитку суспільства та зрушень в економічній системі держави неможливо передбачити передумови створення нової системи обліку й активізувати пізнавальну діяльність фахівців з інформаційного менеджменту, до яких потрібно зарахувати корпус обліковців та контролерів. Відомо, що наука називається зрілою тоді, коли виконує передбачувальну функцію, яка безпосередньо вказує на закономірності зміни в системі обліку під впливом потреб суспільства. Формування інформаційного суспільства пов'язані з різким збільшенням інформації про природу, суспільство, бізнес, людські відносини в усій широті та глибині. Для цього потрібні не окремі непов'язані між собою науки облікового, аналітичного і контрольного типу, а синтетична дисципліна, що об'єднує різні підсистеми і координує зусилля зі збору даних, їх обробки та використання отриманої інформації. Така наука під назвою «інформаційний менеджмент» почала формуватися у США з кінця 80-х років ХХ ст., а в Україні – з початку ХХІ ст., хоча в Україні ця ідея не знайшла визнання ні серед науковців з обліку, ні серед рядових бухгалтерів.

Інформаційний менеджмент дозволяє вивести облік із стадії мистецтва записів фактів у книгах на шлях науки, яка призначена для формування інформаційних ресурсів для управлінців різного рівня. Таку науку недоцільно назвати «бухгалтерським обліком», у якого мета не визначена і замінити назву

на «інформологію» - вчення про інформаційні ресурси та їх використання для управління бізнесом.

Пізнавальна діяльність вимагає діалектичного способу мислення, який ґрунтується на досягненні протиріч у їх єдності, як говорив Г.В.Ф. Гегель.

Важливим фактором прогресу чи регресу науки в сучасну епоху є відносини людей, задіяних у цій сфері, особливо соціально-психологічні проблеми. Аналіз цих проблем зосереджується на розробці парадигм, теорій, концепцій науки, диференціації наук та їх інтеграцій, протиріч в науці, дотримання етичних норм, взаємовпливу одних наук на інші, використання понять філософської науки в якості основного джерела теорії пізнання в економічних науках. Зокрема, для розробки теорії науки нагальною потребою стає використання «постмодерністського» комплексу.

При проведенні досліджень щодо формування нової парадигми науки потрібно використовувати не один методологічний апарат, як це робилося у минулому, а залучити методологію соціологічних, соціально-психологічних, культурологічних, економічних, природничих, математичних, інженерних та інших видів наукового пізнання, спрямованих на формування наукового знання, наукової картини реального світу з метою реалізації на практиці проектно-конструктивної функції науки. Якщо не застосовують цього принципу, то наука вироджується в щось інше, яке не можна назвати наукою, хоча це «щось» формально зберігає статус науки. Подібна ситуація характерна для парадигми обліку й аудиту, які далекі від ідеалу, оскільки нехтують теорією пізнання і не намагаються використати її можливості у відповідності до змін суспільного життя та вимог нової економіки, що ґрунтується на знаннях та інтелекті людини. Парадигми обліку, контролю й аудиту залишаються на рівні науки першої половини ХХ століття, основною рисою яких була і залишається ідеологія ручної праці з обробки даних та отримання інформації і рутинних контрольних дій обліковців підприємства. В цих умовах актуального значення набуває наука, яка розробляє спосіб виробництва знань про реальний світ економічний на основі філософсько-гносеологічного та логіко-методологічного характеру.

Вирішення цих завдань вимагають від наукового облікового співтовариства поглибити свої теорії виходячи з вимог наукознавства, коли за основу досліджень беруть усе надбання людства в галузі різних наук, а не орієнтуватися виключно на практику, яка відстала від життя і гальмує науково-технічний прогрес. Наука висвітлює шлях для практики, а не навпаки.

З одного боку, без активізації пізнавального процесу і розвитку нової парадигми обліку з боку наукового співтовариства ми приречені на відставання, застій, деградацію облікової науки та, врешті-решт, і суспільства, а з іншого навчальні заклади будуть готувати не творчих осіб, здатних організувати розумну інформаційну систему для бізнесу, а клерків, що нічого не бачать, крім

стандартних записів у книги і нездатних вийти за межі парадигми обліку XV ст.

Протиріччя між потребами суспільства в інформації та старою системою обліку, що ґрунтується на постулатах XV ст. [2] і реалізованих у фінансовому обліку, вимагає нових ідей, концепцій, гіпотез науковців не у формах, а в змісті системи обліку. Такий зміст вбачається у характеристиці інформаційних потреб менеджерів з приводу поведінки підприємств у швидко змінюваному внутрішньому і зовнішньому середовищі, де облікова система виконує роль сервомеханізму із збору даних щодо змін у фінансово-господарській діяльності та отримання інформації для управління.

Література:

1. Сучасний словник іншомовних слів.- Харків: ТОРСІНГ Плюс, 2009.– 768 с.
2. Пачоли Л. Трактат о сетах и записях / Под ред. Я.Соколова – М.: Финансы и статистика, 1983. – 286 с.

УДК 338.51

**Римар Г.А.,**

викладач кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

## **ОСОБЛИВОСТІ ЦІНОУТВОРЕННЯ В БУДІВНИЦТВІ**

Економічні перетворення, що відбуваються в Україні потребують значних зрушень в принципах формування вартості будівництва. Система ціноутворення у будівництві, що діяла до 1991 року нараховувала більше ніж 300 тисяч кошторисних норм та розцінок, які були затверджені Держбудом СРСР, а державні розцінки враховували середні показники та мали обов'язковий характер.

Формування ринкових відносин в економіці України зумовило суттєве зростання значущості ціноутворення. Оскільки, повноваження щодо встановлення ціни перейшли до конкретних господарюючих суб'єктів, які відчували на власному досвіді, що від обраної ними цінової політики безпосередньо залежить конкурентоспроможність продукції, рівень попиту та прибуток підприємства.

Слід відзначити, що аналіз існуючої кошторисно-нормативної документації доводить, що її використання є важливим стимулом у підвищенні ефективності будівельних робіт, та разом з тим потребує подальшого вдосконалення.

Аналіз наукової літератури засвідчує, що стосовно сфери будівництва теоретико-методологічне забезпечення процесів ціноутворення в Україні є недостатнім та одностороннім. Це обумовлено складністю нормативної бази і

багатофакторною залежністю вартості будівництва.

Ефективне ціноутворення на будівельному підприємстві в сучасних умовах господарювання сприяє вирішенню проблем отримання планової норми прибутку, створення грошового запасу, забезпечення загального обсягу продажу. Ціноутворення в будівництві має декілька особливостей, які відрізняють його від інших сфер діяльності:

- для визначення вартості будівництва використовується дворівнева система цін, яка включає базисну кошторисну вартість будівництва та вартість будівництва, що встановлюється на стадії укладання підрядного контракту;
- у будівництві можуть використовуватися ціни споживчої одиниці продукції (вартість 1м<sup>2</sup> житлової або загальної площі);
- ціни на будівельну продукцію визначаються індивідуальним кошторисом та є підставою для укладання договорів і розрахунків за виконані роботи та надані послуги.

Можна стверджувати, що ціноутворення в будівництві має індивідуальний характер, оскільки, ціна кожного виду будівельної продукції визначається на основі кошторису.

На вартість продукції в будівництві впливає також її оригінальність, висока одинична вартість, тривалість виробничого циклу, рівень використання місцевих будівельних матеріалів, коефіцієнт використання виробничої потужності будівельної організації, наявність виробничої і соціальної інфраструктур на місці розташування будівельного об'єкту тощо.

На основі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

- ціноутворення на будівельні об'єкти суттєво відрізняється від ціноутворення на продукцію інших галузей, що обумовлено різноманіттям будівельної продукції, її оригінальністю, високою одиничною вартістю, тривалим виробничим циклом, економіко-географічними факторами, рівнем завантаженості будівельних організацій, їх оснащеністю сучасною технікою, наявністю виробничої та соціальної інфраструктур в регіоні, джерела фінансування;
- сучасна система ціноутворення в будівництві, в значній мірі, наближена до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- недоліком діючої системи ціноутворення є відсутність поточного оновлення нормативної бази, яка необхідна для розрахунку кошторисної вартості будівництва об'єктів на різних стадіях інвестиційного циклу.

Література:

1. Литвиненко Я.В. Сучасна політика ціноутворення: навч. посібник. [Текст] / Я.В. Литвиненко. – К.: МАУП, 2001. – 149 с.
2. Мазур О. Є. Ринкове ціноутворення: навч. посібник. [Текст] / О.Є. Мазур. – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 480 с.
3. Порядок визначення вартості будівництва, яке здійснюється на території

України. – К.: Держбуд України. – 1997. – 387 с.

4. Правила визначення вартості будівництва // Збірник офіційних документів та

роз'яснень “Ціноутворення в будівництві” . – 2002. – №5. – 235 с.

5. Тормоса Ю.С. Ціни та цінова політика: навч. посібник. [Текст] / Ю.С. Тормоса. – К.: КНЕУ, 2001. – 122 с.

УДК 657

**Романів Р.В.,**

к.е.н, доцент кафедри обліку у виробничій сфері,

**Романів С.Р.,**

к.е.н, доцент кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

## **ОЦІНКА ОБ'ЄКТІВ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ ТА ЇЇ ВИКОРИСТАННЯ В ОБЛІКУ**

Інтелектуальна власність (ІВ) є найбільш проблемним об'єктом щодо ідентифікації, оцінки та відображення в системі облікової інформації. Інтелектуальна власність (англ. intellectual property) результат інтелектуальної, творчої діяльності однієї людини (автора, виконавця, винахідника та інш.) або кількох осіб [3]. Згідно Конституції України право інтелектуальної власності – це право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об'єкт права інтелектуальної власності (Стаття 41).

Відповідно до українського законодавства інтелектуальна власність – це підгалузь цивільного права, яка складається з чотирьох інститутів: 1. Авторське право та суміжні права. 2. Патентне право. 3. Правова охорона засобів індивідуалізації учасників цивільного обороту. 4. Правова охорона нетрадиційних об'єктів інтелектуальної власності. Зокрема, до об'єктів права інтелектуальної власності належать: літературні та художні твори; комп'ютерні програми; компіляції даних (бази даних); виконання; фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення; наукові відкриття; винаходи, корисні моделі, промислові зразки; компонування (топографії) інтегральних мікросхем; раціоналізаторські пропозиції; сорти рослин, породи тварин; комерційні (фірмові) найменування, торгівельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення; комерційні таємниці (стаття 420 ЦКУ) [4]. Таке визначення і перелік об'єктів, в основному, співпадає з трактуванням Всесвітньої організації інтелектуальної власності (ВОІВ) і ПСБО 8 «Нематеріальні активи».

Однак практичний досвід свідчить, що через складність процесу оцінювання та невміння застосовувати такі методики об'єкти ІВ залишаються поза системою фінансової звітності підприємства.

Відображення об'єктів ІВ в якості нематеріального активу дає можливість мінімізувати об'єкт оподаткування шляхом нарахування відповідних амортизаційних відшкодувань; збільшити величину статутного капіталу, а значить і загального власного капіталу при внесенні засновником такого активу; збільшити загальну капіталізацію підприємства з метою залучення додаткових інвестицій; використовувати дані активи у якості застави при здійсненні кредитних операцій, а також операцій із страхування майна; визначати ставки роялті при проведенні ліцензійних угод.

Аналіз публікацій свідчить, що в рамках оцінки нематеріальних активів найбільш використовуваними є дохідний, витратний та ринковий (порівнювальний) підходи, які мають свої методи і модифікації [1,2].

Дохідний підхід має такі модифікації як метод дисконтування грошових потоків, метод капіталізації грошових потоків, метод надлишкових прибутків, метод оцінки за допомогою ставок роялті, метод економічної додаткової вартості (EVA). Порівнювальний (ринковий) підхід використовує такі методи як метод порівняння продаж, метод коефіцієнтів. Витратний підхід передбачає застосування методу вартості створення, методу виграшу в собівартості.

Дохідний підхід передбачає оцінку об'єктів ІВ, виходячи з потенціалу чистих доходів, які можуть принести використання таких активів. Перевагами даного методу є оцінка активів з позицій стратегічного їх використання, визначення додаткової вартості, яка може бути отримана завдяки володінню такими активами, акцентуванню інвестиційної привабливості технологічних проектів на основі застосування об'єктів ІВ. Недоліками застосування дохідного підходу є складність прогнозування майбутніх грошових потоків у зв'язку з присутністю ризику фактору часу (різночасовий інтервал отримання доходів і здійснення витрат), який збільшується із подовженням потенційного терміну використання об'єктів ІВ. Крім того дохідність таких нематеріальних активів буде зменшуватись в зв'язку з розвитком науково-технічного прогресу.

Сутність витратного підходу визначається тим, що об'єкти ІВ оцінюються на рівні витрат, які необхідно було б здійснити, щоб відтворити даний нематеріальний актив за мінусом зносу (функціонального(морального), технологічного, пов'язаного із зменшенням обсягів випуску продукції). Для цього необхідно знайти аналог об'єкту ІВ, який оцінюється, визначити можливість його паралельної розробки, вирахувати вартість економічних та юридичних аспектів створення такого активу. Недоліком даного підходу є те, що він базується на визначенні ліквідаційної вартості активу, а не на концепції діючого, здатного приносити майбутні економічні вигоди. Проте може бути

успішно використаний, наприклад, у випадку розгляду об'єкту ІВ як предмету застави.

Ринковий підхід передбачає визначення оцінки на основі продажної вартості аналогів такого активу. Він є найбільш простим, оскільки передбачає опрацювання реальної ринкової інформації, яка включає в себе також врахування різних факторів впливу на вартість об'єкту оцінки і умов його продажу. Проте, якщо ринковий підхід є легко застосовуваним до матеріальних активів, то стосовно нематеріальних складність полягає в тому, що операції з продажу об'єктів ІВ здійснюються нечасто в умовах комерційної таємниці, в основному, у формі ліцензійних угод, ринки здійснення таких угод є індивідуальними і їх суму можна визначити досить приблизно на основі ставок роялті або паушальних платежів, які прив'язані до тих, чи інших обсягів реалізації продукції.

Узагальнюючи все вище сказане, можна зробити висновок, що при певних рівних умовах доступу до інформації пріоритет повинен надаватись дохідному підходу. Проте, найбільш об'єктивною є інтегральна оцінка об'єктів ІВ на основі використання оптимально зважених оцінок, отриманих за допомогою всіх трьох підходів при збереженні бухгалтерського принципу обачності відображення активів у фінансовій звітності.

#### Література:

1. Андреев Г.И. оценке интеллектуально собственности [учебное пособие]/ Г.И.Андреев, В.В.Витчинка, С.А.Смирнов - М.: Финансы и статистика, 2002. - 176 с.
2. Валдайцев С.В. Оценка интеллектуальной собственности: [Учебник]/ С.В. Валдайцев. - М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2010. - 471 с.
3. Інтелектуальна власність [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.uk.wikipedia.org/wiki>
4. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/435-15>

УДК 657.1

**Романчук А.Л.,**

к.е.н., викладач

Чернівецький торговельно-економічний інститут

Київського національного торговельно-економічного університету

## **СЕГМЕНТУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НЕОБХІДНА ВИМОГА ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

Умови функціонування сучасного підприємства потребують побудови високоефективної та орієнтованої на потреби управління систему обліку,

оскільки бухгалтерська управлінська інформація повинна забезпечувати не тільки високий рівень господарської діяльності на будь-якому підприємстві, але й ефективний контроль й управління результатами окремих процесів і операцій.

Досягнення даного завдання можливе із створенням сегментарного управлінського обліку. Так на думку А. А. Соколова «виділення сегментарного обліку як нової самостійної підсистеми управлінського обліку дозволяє реалізувати системний і комплексний підхід щодо формування й аналізу необхідної інформації про сегменти діяльності організації» [1, с.18].

Існуючі світові стандарти SSAP-25 (Великобританія), FAS-131 (США), МСФЗ 8 (міжнародний стандарт) та вітчизняний П(С)БО 29 не пропонують гнучкості під час вибору сегментів управління, оскільки регламентують ведення обліку в межах офіційно затвердженої облікової політики. На нашу думку, доцільно виділяти в управлінські бухгалтерії п'ять структурних рівнів облікових сегментів (табл.1).

Перші два рівні сегментарного управлінського обліку – географічні і операційні сегменти є умовою офіційних регламентів бухгалтерського обліку. Облікова інформація в їх розрізі використовується під час формування пояснювальної записки. Географічними сегментами доцільно обирати територіальні ознаки для поділу інформації за об'єктами обліку (зовнішній ринок, внутрішній ринок і т.д.). В якості операційних сегментів прийнято вважати види основної та іншої діяльності. Облікова сегментація в операційному сегменті актуальна під час обрання істотних видів діяльності та формування її прибуткової структури.

Третій рівень аналітичних сегментів у вигляді товарних груп розширює інформацію операційних сегментів. Вид товарної групи можна інформаційно деталізувати навіть до конкретної одиниці продукції (послуги) – «носія витрат». Основний критерій такої деталізації – результативність обліку не повинна перевищувати витрат на ведення такого обліку.

В якості четвертого рівня управлінського обліку доцільно обрати сегмент покупців та замовників. Цінність такої сегментації в обліку полягає у можливості ранжувати покупців за їх рівнем надійності, платоспроможності та постійності споживчих потреб, в свою чергу, забезпечить більш надійну інформаційну базу щодо формування бюджету руху грошових коштів.

Для управління бізнесом найбільш значимим є сегменти п'ятої групи у вигляді центрів (сфер) відповідальності. Такі об'єкти не викликають змін первинного обліку, зберігають загальні принципи його побудови і форми бухгалтерських реєстрів і одночасно дозволяють зрозуміти, хто і в якій мірі своїми діями може впливати на витрати. Поділ обліку на сегменти можна продовжити в залежності від потреб управління.



## Застосування багаторівневої сегментації в управлінському обліку

Обліковий сегмент	Приклади сегментів	Управлінські можливості із застосуванням облікового сегменту
<b>1 рівень</b> Географічні сегменти	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Внутрішній ринок (область, район);</li> <li>• Зовнішній ринок (країни-експортери)</li> </ul>	Оцінка структури територіального розміщення об'єктів продажу
		Оцінка структури територіального розміщення витрат
		Вивчення структурних зрушень продажів суб'єкта у територіально-галузевому бізнесі
<b>2 рівень</b> Операційні сегменти	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Серійне виробництво</li> <li>• Індивідуальне виробництво</li> <li>• Ремонт</li> <li>• Транспортні послуги</li> <li>• Торговельна діяльність тощо</li> </ul>	Оцінка структури розміщення обсягів продажу
		Вивчення структури витрат за видами діяльності
		Оцінка структурних зрушень продажів суб'єкта в галузевому бізнесі
<b>3 рівень</b> Товарні групи продажів	Види продукції з однотипним технологічним циклом	Оцінка структури продажів за товарними групами
		Оцінка структури витрат; аналіз матеріаломісткості
		Оцінка конкурентоспроможності певної товарної групи
<b>4 рівень</b> Покупці та замовники	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Державні замовники</li> <li>• Комерційні структури</li> <li>• Зовнішньоекономічні контрагенти</li> <li>• Покупці за частотою розміщення замовлень</li> <li>• Покупці за формою оплати</li> </ul>	Оцінка частки продажів у межах держзамовлення в загальному обсязі виручки
		Оцінка частки продажів комерційним структурам в загальному обсязі виручки
		Оцінка частки продажів на експорт в загальному обсязі виручки
		Оцінка доходності груп покупців на основі ранжування за прибутковістю
		Оцінка споживчої спроможності сегментів
		Оцінка платіжної спроможності сегментів, виявлення покупців із сумнівною спроможністю
<b>5 рівень</b> Центри (сфери) відповідальності	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Цеха</li> <li>• Відділи</li> <li>• Служби</li> </ul>	Оцінка структури витрат за цехами, відділами
		Оцінка можливостей керівників кожного сегменту виконувати функціональні обов'язки
		Оцінка частки керуючих в загальній сумі витрат
		Оцінка частки керованих в загальній сумі витрат
		На основі трансфертного ціноутворення оцінка витратоємкості бізнес-процесів шляхом ранжування сегментів за прибутковістю

Децентралізація інформаційного поля передбачає необхідність виконання конкретних облікових прийомів:

1) в кожному сегменті необхідно обліковувати не тільки витрати, але й відповідні цьому сегменту доходи, що дозволить визначити розмір вкладу сегмента в загальний прибуток підприємства та сформулювати завдяки прийомам трансфертного ціноутворення оціночні показники його функціонування;

2) інформація про сегменти повинна формуватися системно, а не ручною вибіркою відповідної облікової інформації;

3) диференціювання фінансових та управлінських прийомів, з використанням різних методів обчислення результатів, різної структури доходів і витрат;

4) налаштування елементів управлінської системи повинне відбуватися у взаємозв'язку з іншими підсистемами [2].

Запропонований багаторівневий підхід до сегментування результативної інформації орієнтований на структурування системи управлінського обліку як єдиного постачальника обліково-аналітичної інформації для цілей оперативного управління.

#### Література:

1. Соколов А. А. Учет по сегментам деятельности коммерческой организации: формирование и анализ. / А. А. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 288с.
2. Шеремет А.Д. Управленческий учет / А.Д. Шеремет. – М.: ФБК ПРЕСС, 2001. – 510с.

УДК. 657

**Сажинець С. Й.,**

к.е.н., доцент, професор кафедри обліку та аналізу,  
Національний університет “Львівська політехніка”

### **ДОКУМЕНТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА З КАПІТАЛЬНОГО ІНВЕСТУВАННЯ**

Діяльність підприємства з капітального інвестування є самостійним видом його звичайної діяльності. У зв'язку з цим, облік операцій даного виду діяльності доцільно виділяти в окрему облікову підсистему із відповідним набором первинних документів, перш за все, типових та спеціалізованих форм, затверджених міністерствами України. Так, оформлення надходження на склади придбаних інвестиційних матеріальних цінностей необхідно здійснювати з використанням типових форм первинних документів М-4 “Прибутковий ордер” або, за необхідності, М-7 “Акт про приймання

матеріалів” та М-15 “Акт про приймання устаткування” [1]. Для оформлення їх передачі підрядникам та підрозділам підприємства для виконання робіт з капітального інвестування слід застосовувати форми М-11 “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” та М-15а “Акт приймання-передачі устаткування до монтажу” [1].

Списання вартості послуг з будівництва, наданих сторонніми організаціями, здійснюють відповідно до отриманих від них актів (зазвичай, - це типова форма КБ-2в “Акт приймання виконаних будівельних робіт”) [2]. До них, за необхідності, додають акти про використання матеріальних цінностей. З цією метою застосовують типову форму М-23 “Акт про витрачання давальницьких матеріалів” [1]. Для підприємств-замовників (забудівників) ці документи є достатньою підставою для списання використаних за призначенням матеріалів (конструкцій) та встановленого устаткування.

При виконанні робіт господарським способом, в якості внутрішніх документів, слід використовувати типову форму М-19 “Матеріальний звіт” [1] (для списання матеріалів) та спеціалізовану форму ВЗСГ-4 “Акт витрати насіння і садивного матеріалу” [3] (для списання посадкових матеріалів, використаних для вирощування багаторічних насаджень).

Для оформлення списання інвестиційних витрат та зарахування на баланс підприємства нових необоротних активів необхідно використовувати такі форми документів: ОЗ-1 “Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів” [4]; НА-1 “Акт введення у господарський оборот об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” [5]; ДБАСГ-1 “Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію” [6]; ДБАСГ-2 “Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин)” [6].

Разом з цим, такого набору форм документів недостатньо. Тому, на підприємстві необхідно додатково розробити та затвердити й інші форми первинних, інформаційних та реєстраційних документів. Зокрема, у складі первинних документів з обліку робіт та послуг, які виконують господарським способом, необхідно передбачити “Акт на списання матеріальних цінностей, використаних в процесі діяльності з капітального інвестування” і “Акт виконання робіт та послуг для діяльності з капітального інвестування”.

В якості інформаційних документів доцільно використовувати: “Повідомлення про реєстрацію об’єкта капітального інвестування”, яке слугуватиме бухгалтерії для відкриття аналітичного рахунку і накопичення витрат з формування початкової (інвентарної) вартості об’єкта необоротних активів; “Замовлення на роботи та послуги з капітального інвестування”; “Калькуляція робіт та послуг з капітального інвестування, які виконують господарським способом”; “Картка аналітичного обліку витрат з капітального

інвестування” і деякі інші.

Для реєстрації первинних та інформаційних документів необхідно передбачити ряд журналів: “Опис повідомлень про реєстрацію об’єкта капітального інвестування”, “Журнал реєстрації замовлень”, “Журнал реєстрації накладних” тощо.

В процесі формування інвестиційних витрат використовують й форми документів, які передбачені для обліку в основній діяльності (наряд на відрядну роботу, таблиць обліку використання робочого часу, авансовий звіт та ін). Тому, з метою ідентифікації саме інвестиційних операцій на усіх документах за операціями щодо діяльності з капітального інвестування, доцільно проставляти штамп з відбитком “Діяльність з капітального інвестування”.

Отже, зважаючи на велике різномаяття документів, на підприємстві необхідно встановити перелік їх форм, що використовують для обліку операцій з капітального інвестування та передбачити його окремим додатком до наказу про організацію обліку та облікову політику.

#### Література:

1. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193.

2. Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві: Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва в Україні від 04.12.2009 р. № 554.

3. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах: Затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 № 929.

4. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352.

5. Про затвердження типових форм первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 23.11.2004 р. № 732.

6. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах: Затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73.

**Фабіянська В.Ю.,**  
старший викладач кафедри аудиту та державного контролю,  
Вінницький національний аграрний університет

## **КАЛЬКУЛЯЦІЯ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ: СУТНІСТЬ І ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК**

Суть калькулювання полягає у визначенні собівартості одиниці продукції шляхом ділення загальної суми витрат на її кількість. Історично склалось так, що поняття «калькуляція» почало вживатися раніше, ніж «калькулювання».

Першим, хто найбільш повно та всеоб'ємно сформулював розбіжності між обліком витрат та визначенням собівартості, був вчений в галузі теорії бухгалтерського обліку у Франції Жан Густав Курсель-Сенель (1813-1892 рр.), який був одним із послідовників Ж.Б. Сея (1746-1832 рр.). Головна його заслуга полягає в розробці теорії обліку витрат та калькуляції. Підкреслюючи розбіжності між обліком витрат та визначенням собівартості, вчений стверджував, що друге є ціллю першого [1, с. 92]. І дійсно, з цим твердженням важко не погодитись, адже облік витрат ведеться для того, щоб забезпечити інформацією щодо визначення собівартості одиниці продукції.

Олійник О.В. та Бойко С.В., досліджуючи у своїй праці «Аналітико-контрольне значення калькулювання в системі економічної інформації господарюючого суб'єкта» [2] позиції науковців щодо питання визначення та співвідношення понять «калькуляція» та «калькулювання», виділили три підходи:

- 1) «калькуляція» – самостійне поняття;
- 2) «калькуляція» і «калькулювання» - синоніми;
- 3) «калькуляція» і «калькулювання» - різні поняття.

Історично першим вживалося поняття «калькуляція», причому підходи відносно його визначення були різними (від визначення розрахунку ціни виробу до окремої галузі науки). Узагальнивши їх, Олійник О.В. та Бойко С.В. виділили п'ять груп:

1. Перша і найбільша група дослідників калькуляцією називають розрахунок (визначення) собівартості. Такої позиції притримуються П.Г. Войтехов, А.Ф. Галкін, Н.В. Дембінський, М.Х. Жебрак, З.В. Кір'янова, Є.Г. Ліберман, В.Г. Макаров, В.Ф. Палій, І.І. Поклад, В.К. Радостовець, А.П. Скирпан, М.С. Палюх, В.І. Стоцький, А.І. Сумцов, Б.А. Тітов.

2. Друга група авторів, зокрема, В.П. Астахов, Ф.Т. Дітякін, І.О. Ламикін, Д.В. Писарев, Н.Г. Філімонов, визначаючи поняття «калькуляція», вживають словосполучення розрахунок витрат.

3. Представники третьої групи, зокрема, А.Л. Гольдін, Д.І. Пільменштейн,

вважають калькуляцію методом розрахунку вартості одиниці товару чи виробу.

4. Автори четвертої групи, серед яких М.А. Левінсон, П.П. Німчинов, М.С. Пушкар, В.І. Стоцький калькуляцію вважають окремою наукою.

5. Представники п'ятої групи трактують калькуляцію як документ або бланк, в якому оформляють результати калькулювання. [1, с. 362-365].

Дослідження, проведені вченими, дозволили виділити основні підходи до визначення поняття «калькулювання». Представники першої і найбільшої групи, зокрема Н.Д. Врублевський, Л.Г. Деващук, В.І. Єрмолаєва, Л.П. Краснова, Н.Т. Шалашова, Н.М. Ярцева, А.К. Марченко, Мізіковський розглядають калькулювання як розрахунок або визначення собівартості продукції або її одиниці. Вчені другої групи, серед яких А.Ш. Маргуліс, Г. Голл, А.Д. Шеремет трактують калькулювання як процес визначення собівартості. Ще однією поширеною точкою зору серед дослідників є розгляд калькулювання з позиції аналітичного обліку витрат. Дослідники четвертої групи розглядають калькулювання як складання калькуляції.

Погляди вчених щодо понять «калькуляція» та «калькулювання» узагальнено автором та подано в рисунку 1.

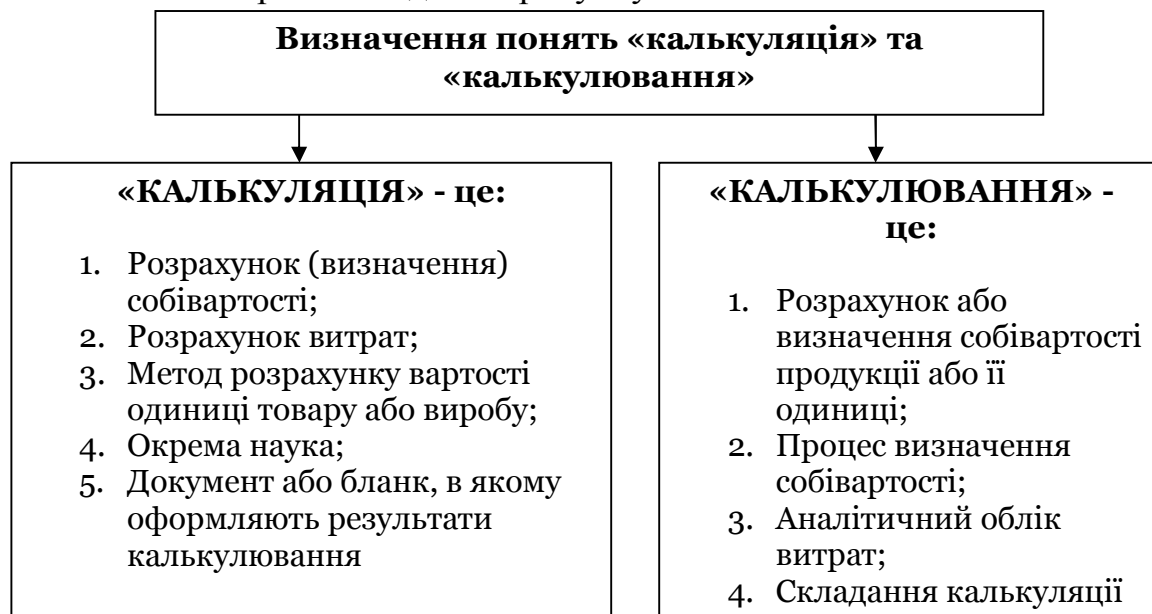


Рис 1. Підходи до визначення понять «калькуляція» та «калькулювання»

Виконано автором на основі джерела [1, с. 366].

На основі вище зазначеного запропоновані власні визначення сутності досліджуваних термінів. Калькуляція – це форма окремого документу, яким оформляється заключний етап калькулювання – визначення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг). Калькулювання – це процес, динаміка, дії з відображення, групування витрат, метою якого є визначення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг).

#### Література:

1. Олейник О. В. Аналитико-контрольное значение калькулирования в системе экономической информации хозяйствующего субъекта / О. В. Олейник, С. В. Бойко // Материалы междунар. науч. конф. [«Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции»], (Житомир–Краматорск, 19-20 мая 2005 г.). – Житомир : Краматорск, 2005. – С. 361–392.
2. Соколов Я. В. История бухгалтерського учета : учебник / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2006. 288 с.

УДК 657

**Фаріон В.Я.,**

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

### **ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ СУПУТНЬОЇ ПРОДУКЦІЇ У СПИРТОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ**

Особливістю досліджуваних підприємств є те, що при виробництві спирту утворюються ще й супутні продукти. Тому при калькулюванні собівартості спирту собівартість супутніх продуктів у спиртовій промисловості також слід враховувати.

Супутня продукція – це продукція, отримана на завершальній операції технологічного процесу одночасно з основним продуктом. За значенням вона прирівнюється до основної продукції, відповідає стандартам і може бути піддана подальшій обробці або реалізації іншим підприємствам [1, с. 26].

Оперативний облік супутніх продуктів слід здійснюватися відразу в момент виникнення, тобто коли їх можна ідентифікувати. Вихід згаданих продуктів слід визначати у відсотках до кількості виробленого спирту кожного сорту й далі переробляти на підприємстві або реалізовувати на сторону.

У П(С)БО 16 зазначено, що виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яку реалізують, і вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовують на підприємстві [2]. Тобто, якщо підприємство хоче продавати супутню продукцію, то воно має спочатку оцінити її за справедливою вартістю. Оцінка супутньої продукції за справедливою вартістю означає визначення ціни реалізації аналогічної готової продукції за вирахуванням витрат на довершення, реалізацію та надбавки (прибутки). Якщо ж підприємство використовує супутню продукцію при виробництві іншої продукції, то при оцінці супутньої продукції слід враховувати ціну можливого використання останньої.

Відсутність єдиної методики визначення вартості супутньої продукції призводить до встановлення окремими спиртовими заводами на один і той самий продукт різних цін (табл. 1).

Таблиця 1

Супутня продукція (ефіроальдегідна-фракція, сивушні олії)

№ з.п.	Назва спиртозаводу	Собівартість одиниці продукції, грн.
1.	Залозецький	1,18
2.	Залучанський	0,08
3.	Козловський	0,03
4.	Кобиловолоцький	1,27
5.	Марилівський	1,02
6.	Новосілівський	1,09

Наведені в таблиці дані свідчать, що на Залучанському та Козлівському спиртових заводах собівартість супутньої продукції є найнижчою (0,08 грн. та 0,03 грн., відповідно). Однак на інших заводах собівартість одиниці продукції в десятки разів більша і коливається від 1,02 грн. на Марилівському до 1,27 грн. на Кобиловолоцькому спиртових заводах.

Така суттєва різниця у собівартості супутньої продукції негативно впливає на собівартість основного продукту – спирту. Тому в досліджуваній галузі слід розробити і застосовувати єдину методику оцінки собівартості супутньої продукції.

Оскільки витрати на оплату праці, загальнопромислові й адміністративні витрати не виділяються окремо обліку, то їх слід розподіляти між основною продукцією (спиртом) і супутньою (ефіро-альдегідна фракція, сивушні олії), використовуючи кошторисні ставки розраховані окремо для постійних та для змінних витрат. При розподілі витрат сировини слід враховувати вміст корисних речовин у спирті та супутній продукції.

Застосування спиртовими заводами єдиної методики оцінки собівартості супутньої продукції призведе до суттєвого зростання її вартості. Враховуючи досвід зарубіжних країн (США, Угорщини, Польщі), таке підвищення буде обґрунтованим, оскільки високі ціни на супутню продукцію стимулюватимуть її ефективне використання та сприятимуть підвищенню зацікавленості менеджерів у її достовірному обліку та контролю.

Водночас це вплине на зниження собівартості основної продукції – спирту і позитивно відіб'ється на результатах діяльності спиртових заводів. Оскільки спиртові заводи внутрішній облік виходу супутньої продукції практично не ведуть, дані про неї у звітності не фігурують, а у Плані рахунків бухгалтерського обліку навіть не передбачено рахунку, то з метою створення передумов для забезпечення належного обліку і контролю за супутньою продукцією потрібно:



– фінансовий облік супутньої продукції вести на окремому субрахунку бухгалтерського обліку 26.9 «Супутня продукція», що входить до рахунку 26 «Готова продукція». За дебетом відображати надходження з виробництва супутньої продукції за розрахунковими цінами, а за кредитом – вибуття цієї продукції за обраним методом оцінки вибуття запасів;

– в управлінському обліку, залежно від того, як було використано супутню продукцію, її слід відображати на відокремлених рахунках. Так, для обліку супутньої продукції, призначеної для подальшого використання на підприємстві (для виробництва інших видів продуктів), слід використовувати рахунок «Супутня продукція для власного використання», а у разі її продажу – «Супутня продукція для реалізації». Необхідність виділення даних рахунків обумовлена тим, що супутні продукти оцінюють по-різному, залежно від того, на що їх використовують.

Практична реалізація запропонованого забезпечить створення передумов для чіткого розподілу витрат між основною і супутньою продукцією, адекватного відображення у первинних документах інформації про планову, фактичну собівартість, а також відхилень фактичної собівартості від планової при її узагальненні.

#### Література:

1. Пальчук В. П. Учет и калькулирование себестоимости продукции бродильных производств / В. П. Пальчук. – Москва : «Пищевая промышленность», 1980. – 128 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : [Електронний ресурс]. – // Режим доступу : <http://buhgalter911.com>.

УДК 657.1:331.1

**Чабанюк О.М.,**

к.е.н., доцент,

**Попкова О.О.,**

здобувач,

Львівська комерційна академія

## **ЗАГАЛЬНОМЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ**

Витрати в господарській діяльності підприємства важливе місце в системі обліку та інформаційного забезпечення теоретичного і практичного характеру діяльності підприємства. Правильний підхід до класифікації витрат та методології їх дослідження дасть можливість ефективно використовувати ресурси підприємства, а відтак і здійснювати глибокий аналіз процесів та явищ які негативно впливають на господарський процес діяльності підприємства.

Сьогодні витрати розглядає значна кількість вітчизняних та зарубіжних вчених та науковців. Серед них можна виділити таких як: Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов та ін [1,2]. Метою дослідження є узагальнення сутності витрат як економічної категорії та дослідження їх класифікації.

Бухгалтерський облік як наука постійно розвивається, вдосконалюється, формуються нові наукові напрямки дослідження. Особливе місце в цьому займають витрати, оскільки вони впливають не тільки на собівартість продукції та її ціну, а й на обсяг одержаного прибутку і всю господарську діяльність підприємства загалом та на його функціонування в майбутньому. У результаті господарської діяльності підприємства здійснюють різні витрати, які за своїм характером неоднаково залежать від процесу виробництва або зовсім не пов'язані з ним, але з погляду суспільних потреб є обов'язковими.

Класифікація витрат – це поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. Необхідність в різних класифікаціях витрат, використання різних методів їх збирання і розподілу зростає з ускладненням господарської діяльності підприємства. Вона є передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу та ефективного управління витратами.

Більшість економістів вважають, що витрати це обґрунтоване умовами господарської діяльності споживання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Під напрямком обліку витрат розуміють сферу діяльності, де вимагається відокремлений цілеспрямований облік таких витрат. Простіше кажучи, якщо виникає необхідність у визначенні витрат на щось, то це щось є напрямком обліку. Класифікація витрат є їх систематизацією та групуванням для потреб управління витратами підприємства. Інформація про витрати, згрупована різними способами, потрібна для ефективного управління підприємством [3].

В обліку розрізняють три напрямки класифікації витрат:

1. Класифікація витрат для визначення собівартості та отриманого доходу;
2. Класифікація витрат для планування і прийняття рішень;
3. Класифікація витрат для контролю і регулювання.

Після набуття чинності з 1.01.2000р. П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» витрати поділяються в залежності від видів діяльності. Так, розрізняють витрати звичайної і надзвичайної діяльності. Витрати звичайної діяльності, в свою чергу, поділяються на витрати: операційної, фінансової та інвестиційної діяльності[4].

На думку Бутинця Ф.Ф. [1] доцільно виділити такі класифікаційні ознаки витрат:

1. За способом перенесення вартості на продукцію;

2. За видами продукції (робіт, послуг);
3. За статтями калькуляції;
4. За економічним змістом (елементами витрат);
5. За місцем виникнення витрат;
6. За календарними періодами;
7. За функціями управління;
8. В залежності від доцільності їх здійснення

Таким чином, чільне місце в управлінні підприємством займає обґрунтована класифікація витрат, яка є дуже важливою для розуміння того, як ними управляти. Це забезпечує правильне визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в ринкових умовах й формування кінцевих фінансових результатів для здійснення ефективної діяльності підприємств в конкурентному середовищі.

#### Література:

1. Бухгалтерський управлінський облік / [Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська]. — Житомир : ПП «Рута», 2002. — 480 с.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. — К. : Лібра, 2003. — 703 с.
3. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов. / Т. П. Карпова — М. : ЮНИТИ, 2000.— 350 с.
4. П(С)БО 16 “Витрати”. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

УДК 657.6

**Чижишин О.І.,**

викладач Чортківського інституту підприємництва і бізнесу,  
Тернопільський національний економічний університет

### **АКТУАЛЬНІСТЬ ОПТИМІЗАЦІЇ ГРОШОВОГО ПОТОКУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ КРИЗИ**

В умовах інфляції і неплатежів управління оптимальним розміром грошового потоку на підприємстві є важливою метою забезпечення його життєдіяльності. Основу оптимізації руху грошових ресурсів підприємства становить забезпечення збалансованості обсягів позитивного та негативного потоку. Оптимізація грошових потоків на підприємстві забезпечується шляхом вибору найкращих форм їх організації з врахуванням зовнішніх та внутрішніх факторів з метою досягнення зрівноваженості, синхронізації і зростання чистого грошового потоку.

Негативні наслідки для фінансового стану підприємства мають як

негативний, так і позитивний грошові потоки. Негативні наслідки дефіцитного грошового потоку проявляються у зниженні ліквідності активів і платоспроможності підприємства в цілому, зростанні недопустимої кредиторської заборгованості, затримках у погашенні кредитів, що у кінцевому результаті призводить до зниження рентабельності авансованого капіталу.

Для оптимізації дефіцитного грошового потоку застосовують систему прискорення залучення коштів та сповільнення їх видатків. З метою прискорення залучення коштів використовують систему гнучких цін на продукцію, механізми передоплати при розрахунках, скорочення термінів товарного кредиту, сучасні форми рефінансування дебіторської заборгованості (вексельний обіг, факторинг) та ін. Сповільнення видатків коштів досягається за рахунок: збільшення термінів комерційного кредиту, заміни придбання необоротних активів на їх оренду (лізинг), переведення короткострокових кредитів у довгострокові. Ширший спектр можливостей збалансування позитивного та негативного грошових потоків можна досягти у довгостроковому періоді (зміна схем стратегічного інвестування, активності на фондовому ринку, раціонального управління майном і постійними витратами).

Основними завданнями, які виникають перед підприємствами з метою досягнення оптимізації руху грошових коштів є:

1. Активізація всіх складових операційної діяльності, які-б забезпечували надходження грошових коштів і виступали головним джерелом прибутку;
2. Розширення і модернізація існуючих та придбання нових потужностей виробництва, які сприятимуть зростанню обсягів виробництва, а отже і збільшенню прибутковості, операційної діяльності підприємства;
3. Збільшення грошових коштів для фінансовго забезпечення операційної і інвестиційної діяльності;
4. Врахування чинників надзвичайних подій, які є внутрішнім „баластом” операційної діяльності. Якщо не здійснювати витрати на ці непередбачувані події сьогодні, вони завтра можуть стати непомірно збитковим тягарем.

Врахувавши такі складові грошового потоку бажано використовувати метод фінансового управління, який базується на концепції управління грошовими потоками, що формують єдину систему грошових ресурсів підприємства. Дана концепція розглядає сукупність грошових потоків, які мають різні характеристики і цим самим забезпечує їх динамічне управління, відображаючи ліквідність підприємства і збалансоване економічне зростання, що залежить від ритмічності надходжень, стабільності формування та оптимальності використання грошових потоків.

Здійснення ефективного управління грошовими ресурсами підприємства сприятиме:

1. Оптимізації грошових потоків при обслуговуванні здійснення господарської діяльності у всіх напрямках;

2. Рациональному формуванню грошових потоків неопераційної діяльності, що сприятиме підвищенню ритмічності здійснення операційної;
3. Скороченню потреби підприємства в позиковому капіталі;
4. Зниженню ризику неплатоспроможності підприємства;
5. Покращенню фінансових результатів діяльністю підприємства, отриманню додаткового прибутку, незалежно від основної діяльності;
6. Забезпеченню фінансової рівноваги підприємства в процесі стратегічного розвитку;

УДК 658.17

**Швець Л.І.**

аспірант,

Тернопільський національний економічний університет

## **ІДЕНТИФІКАЦІЯ ВИТРАТ СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАЛЕЖНО ВІД РОЗМІРІВ ПІДПРИЄМСТВА**

Бути соціально відповідальним виробником означає взяти на себе додаткові порівняно із основною діяльністю зобов'язання, виконання яких потребує грошових, трудових і матеріальних витрат. Вважаємо, що обсяги таких витрат залежать від кількох причин: законодавчо встановлених вимог, свідомості керівництва та фінансової спроможності економічної одиниці. Чим більш прибутковим є промисловий об'єкт, тим у нього більші можливості проводити соціальні заходи, тобто розмір та види витрат на дотримання політики корпоративного громадянства детермінуються ступенем концентрації капіталу.

Дане припущення здійснюємо на основі аналізу трьох категорій: власної вигоди, економічної вигоди, соціальної вигоди. Сутність власної вигоди полягає у бажанні отримати чисті грошові доходи від діяльності з метою задоволення мінімальних потреб економічного суб'єкта. Зазвичай така вигода є мотивом ведення господарської діяльності дрібних фірм (із чисельністю персоналу до 10 чоловік,), які прагнуть збільшити власні доходи, а інвестування у бізнес є другорядним завданням. Економічній діяльності, спрямованій на отримання власної вигоди, притаманна опортуністична поведінка, тобто бажання надмірного збагачення без врахування соціальних наслідків. Ступінь розвитку малих підприємств не дозволяє керівництву планувати витрати соціального характеру, тому вони здебільшого відсутні, або набувають поодинокого характеру через законодавчі вимоги. Ведення їх відокремленого обліку є недоцільним, проте акцент на дотримання нормативних актів слід здійснювати.

Елементи політики корпоративного громадянства притаманні економічним

суб'єктам із середньою концентрацією капіталу. Це можна пояснити тим, що мотиви функціонування таких підприємств є дещо іншими ніж мотиви дрібних, вони зводяться до бажання досягнення економічної вигоди[1, 87]. Її сутність полягає як у отриманні власної вигоди для засновників, керівників виробничої одиниці, так і в розширенні масштабів діяльності, розвитку бізнесу, росту конкурентоспроможності на основі реінвестицій прибутку. Відповідно зростаюча концентрація капіталу і фінансова спроможність підприємства дають перспективи збільшення соціальних витрат із двох причин. Перша полягає у тому, що ефект масштабу підприємства є показником впливу виробничого об'єкта на суспільство, оскільки чим більшою є організація, тим відчутніші для соціуму наслідки її діяльності. За умов превалювання опортуністичної поведінки та відсутності соціальної політики економічного об'єкта існуватиме ймовірність сплати штрафних санкцій за невиконання норм законодавства у сфері екологічної діяльності та трудових відносин, а також виникатиме невдоволення місцевої громади через негативний вплив роботи підприємства на навколишнє середовище. Іншою причиною формування політики корпоративного громадянства є існування на промисловому об'єкті внутрішніх ефектів, тобто ступеня задоволення колективу умовами та оплатою праці, що впливає на продуктивність роботи працівників. Тому для розширення масштабів діяльності та підвищення потенціалу підприємства менеджменту слід акцентувати увагу на попередженні утворення негативних екстерналій та формуванні позитивних внутрішніх ефектів. Це є умовою зростання внутрішніх витрат соціального характеру, які спрямовані на досягнення економічного ефекту шляхом зростання продуктивності праці, а також соціального ефекту – ступеня задоволення працівників та зовнішніх соціальних витрат для мінімізації забруднення навколишнього середовища. Види та розміри таких витрат не набуватимуть великих значень, а види соціальних ініціатив не будуть складними та довготривалими. Вважаємо, що за таких умов інформацію про витрати соціально відповідальної діяльності слід готувати у системі фінансового обліку із деталізацією в окремих відомостях та журналах, а у випадку розширення меж соціальних заходів їх собівартість слід визначати за допомогою інструментів управлінського обліку.

Великі підприємства із значним ступенем концентрації капіталу здійснюють суттєвий вплив на суспільство не тільки у вигляді розповсюдження продукції чи надання послуг, а й створення зовнішніх та внутрішніх ефектів, оскільки функціонують на великій території та передбачають значний штат працівників. Економічний потенціал таких фірм є стабільним, тому на перший план виходить бажання отримання соціальної вигоди, або іншими словами соціального ефекту. Вважаємо, що його сутність полягає у формуванні позитивних зовнішніх та внутрішніх впливів діяльності підприємства та недопущенні створення негативних шляхом проведення цільових соціальних

ініціатив. Їх масштаби можуть набувати значних величин та проходити протягом довготривалого періоду, оскільки такі підприємства є фінансово успішними. Складні соціальні проекти підприємства здійснюють за участю благодійних фондів, або через співпрацю із іншими економічними суб'єктами у формі спільної діяльності. Прикладом таких заходів назвемо створення на підприємстві пенсійних програм, тобто взяття зобов'язань з боку підприємства виплачувати пенсії працівникам по закінченню трудової діяльності, фінансування будівництва соціально важливих закладів та їх утримання (бібліотек, дитячих будинків тощо), фінансування програм, направлених на вирішення особливо важливих проблем у суспільстві (лікування ВІЛ/СНІДу, туберкульозу в Україні) У зв'язку із складністю соціальних ініціатив доцільно інформацію про види, величини та альтернативи витрачання витрат суспільно корисного характеру відображати у системі управлінського, фінансового обліку та контролінгу. Для достовірності та цільового використання коштів, інформацію про них доцільно узагальнювати у внутрішній та зовнішній корпоративній звітності виробничого об'єкту.

Таким чином складність обліку соціальних витрат залежить від фінансової спроможності підприємства та масштабів його діяльності. Основну причину виникнення таких витрат вбачаємо у створенні соціального ефекту, досягнути якого є бажанням економічних суб'єктів із високою концентрацією капіталу.

#### Література:

1. Башнянин Г.І. Метрологічні економічні системи: вступ у загальну теорію і методологію формування економічних параметрів/ Г.І. Башнянин. – Львів: Новий світ-2000, 2005. – 1083с.

УДК 657.471.66:664.12

**Шевчук О.А.,**

к.е.н., викладач кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

### **ВИМОГИ ДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЗБУТ**

У сучасних умовах, система фінансового обліку і контролю на промислових підприємствах не зовсім повно відповідає ринковим вимогам. Головними стримуючими елементами на нашу думку виступають: відсутність нових методичних рекомендацій для обліку витрат на збут у цукровій промисловості; незначна увага щодо відображення збутових витрат в нормативно-правовій базі; неефективність окремих первинних документів, що стосуються обліку і контролю витрат.

Окремого вдосконалення вимагають проблеми обліку і контролю на основі

інформаційних технологій, а також елементи, які мають відношення до формування вартості продукції. Вирішення поставлених вище завдань, дасть змогу вийти на якісно новий рівень організації обліку збутових витрат і підвищить ефективність його управління у процесі економічної діяльності суб'єктів господарювання. Отже, узагальнюючи наведену вище інформацію, зауважимо, що облік і контроль витрат на збут потребують окремого вдосконалення із концептуальної точки зору.

Облік у промисловості, як й в інших галузях економіки України є одним із найсуттєвіших джерел фінансово-економічної інформації, засобом спостереження за діяльністю підприємства різних форм власності в нашій державі. Дані поточного бухгалтерського обліку (облікові документи, записи) потрібні, насамперед, працівникам самих підприємств у їхній повсякденній роботі; вони також є основою для наступного покращення збуту.

Відповідно до програми реформування бухгалтерського обліку в Україні із застосуванням міжнародних стандартів, облік має відповідати певним вимогам. Перша вимога – раціональність та економічність побудови бухгалтерського обліку. Раціонально організований й добре відлагоджений облік – це основа правильного ведення господарства. Наступна вимога – ясність і зрозумілість обліку. Третя вимога – простота, чіткість, точність та повнота поточних й звітних даних, попередження різноманітних спроб фальсифікації дійсності, подолання значних недоліків в організації бухгалтерського обліку і посилення його ролі в проведенні контролю за господарсько-фінансовою діяльністю; надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про витрати на збут за звітний період згідно із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" № 87 від 31 березня 1999 р [1, с. 90]).

Ще одна вимога – дієвість й достовірність поточних та звітних даних за Положенням (стандартом) 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах". Помилки, породжувані халатним ставленням працівників обліку до своїх обов'язків, що призводить до заплутування облікових даних, а це водночас, сприяє виникненню нагоди для зловживань. Остання вимога – порівняння звітних даних поточного періоду із даними за минулі звітні періоди, планами, прогнозами, даними бізнес-планів підприємства. Тут потрібен єдиний підхід до оцінки об'єктів, єдність показників за об'єктами обліку та фінансової звітності і т. д. [2, с. 120].

Отже, узагальнюючи наведену вище інформацію, зауважимо, що важливою умовою ефективного менеджменту в промисловому підприємстві є отримання повної, достовірної та оперативної інформації про витрати, в тому числі витрати на збут, які формують вартість виготовленої продукції, проте існує низка проблем обліку, які не в повній мірі дають змогу використовувати інформацію для максимально ефективного управління підприємством.



#### Література:

1. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // Збірник систематизованого законодавства. – 2003. - № 7. - С. 82 - 185.
2. Косміна Р.М. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / Р.М. Косміна. – К.: Вища школа, 2006. - 174 с.

УДК 657.27:06.05

**Шестерняк М.М.,**  
аспірантка кафедри аудиту, ревізії та контролінгу,  
Тернопільський національний економічний університет

### **ВІДОБРАЖЕННЯ ВНЕСКУ ДО СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У ВИГЛЯДІ НЕМАТЕРІАЛЬНОГО АКТИВУ**

В процесі здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи у будівництві за договором простого товариства учасники об'єднують свої зусилля, щоб звести спільний об'єкт нерухомості, оскільки поодиноці спорудити такий будівельний об'єкт вони неспроможні. Адже у сучасних економічних умовах саме на основі вказаного договору існує реальна можливість полегшити здійснення усієї процедури будівництва, об'єднавши фінансові, матеріальні, інформаційні та трудові ресурси для створення спільної будівлі, розпочинаючи від отримання дозволу на будівництво і розроблення проектної документації та закінчуючи здачею будівлі в експлуатацію. При цьому договір простого товариства передбачає здійснення учасниками внесків у спільну діяльність. Внески ж можна здійснювати у вигляді грошових коштів, будь-якого рухомого чи нерухомого майна, будь-яких прав інтелектуальної власності, що мають вартість, товарно-матеріальних цінностей, вкладу трудовою участю тощо.

Практика свідчить, що проблеми виникають, коли учасники прагнуть внести "нематеріальний" вид внеску у спільну діяльність.

Як відомо, нематеріальними активами є об'єкти інтелектуальної, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані чинним законодавством в установленному порядку об'єктом права власності платника податків. Однак, чинне податкове законодавство не встановлює правил визнання ділової репутації та професійних зв'язків об'єктами права власності. Відповідно, у податкових розрахунках такий внесок не є нематеріальним активом.

Вклад нематеріальними активами є специфічним внеском учасників до спільної діяльності, облік яких має свої особливості. Так, коли учасник спільного проекту передає у якості внеску право користування майном (основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, тощо),

яке йому належить на праві власності, оператор спільної діяльності оприбутковує такий нематеріальний актив, яким є саме право користуватися майном, у сумі яку узгодили всі учасники. При цьому, важливо відмітити, що амортизація таких об'єктів (право користування яких передано до спільної діяльності), враховується у фінансовому обліку учасника (який передав цей об'єкт) при визначенні результатів його основної діяльності.

У випадку, якщо договір про спільну діяльність укладено на визначений термін, право користування у вигляді нематеріального активу амортизується оператором спільної діяльності на загальних засадах, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод та договору. При цьому сума нарахованої амортизації відноситься на витрати спільної діяльності.

У випадку, якщо договір про спільну діяльність укладено на невизначений термін, то право користування у вигляді нематеріального активу в спільній діяльності не амортизується, оскільки прирівнюється до нематеріальних активів з невизначеним терміном корисного використання.

Окрім цього, такий нематеріальний актив як право користування майном, при припиненні спільної діяльності списується з окремого балансу спільної діяльності, а також у випадку, коли неможливо отримати в подальшому економічних вигод від його використання.

Потрібно врахувати, що амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, які взяті на окремий баланс спільної діяльності та використовують виключно у такій діяльності, нараховують у порядку, визначеному національними стандартами, та у повному обсязі враховують при визначенні результатів спільної діяльності.

У випадку, коли учасник використовує основні засоби та нематеріальні активи (у тому числі внесені як вклад до спільної діяльності) як у власній (основній) фінансово-господарській діяльності, так і в спільній, то суму нарахованої амортизації розподіляють та відображають в окремому обліку спільної діяльності та у фінансовому обліку учасника.

Щодо фінансового обліку, то у чинному Листі МФУ № 31-34000-207-10/23936 [1] вказано, що у випадку якщо учасник зможе довести, що його внесок у формі ділової репутації та ділових зв'язків відповідно до П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [2] визнані нематеріальним активом (а саме - ідентифіковані, утримуються підприємством з метою використання протягом більше одного року, існує ймовірність одержання від їх використання майбутніх економічних вигод та їх вартість достовірно визначена, та введені в господарський оборот відповідно до Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів), то такий внесок потрібно поставити на баланс, ввести в експлуатацію, і тільки після цього передати у спільну діяльність.

Разом з тим, потрібно врахувати, що П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" не

дозволяє класифікувати такий внесок як об'єкт нематеріального активу та вводити його в експлуатацію.

Крім цього, важливо вказати, що як зазначено у Листі Міністерства будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства України від 15.11.2006 р. № 20/3-362-1-2 [3], вартість ділової репутації та зв'язків, професійні знання, навички та вміння можуть бути внеском у спільну діяльність і враховуватися при розподілі результатів, але не можуть включатися до кошторисної вартості будівництва об'єкта. Тобто такий внесок не включають в дебет рахунку 15 “Капітальні інвестиції”.

Таким чином, на основі викладеного можна стверджувати, що внесок у вигляді нематеріального активу варто оцінювати як послугу, яку учасник спільної діяльності надає авансом. Тобто учасник власною діловою репутацією забезпечує для спільної діяльності оперативне вирішення деяких питань, що у свою чергу, і є послугою з організації будівництва (адміністративною послугою). Підтвердити отримання такої послуги учасники можуть документально, а саме – оформити акт про те, що цей учасник зобов'язується здійснювати певні дії, спрямовані на досягнення мети спільної діяльності, і відповідно зазначити, що ці послуги потрібно вважати внеском до спільної діяльності.

#### Література:

1. Лист Міністерства фінансів України від 10.11.2006 р. № 31-34000-207-10/23936 / Щодо відображення у бухгалтерському обліку окремих господарських операцій [Електронний ресурс] : // Режим доступу до листа: [http:// www.min.fin.ua](http://www.min.fin.ua).

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242, зареєстроване в Мін'юсті України 02.11.1999 р. № 750/4043, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] : // Режим доступу до станд. : [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

3. Лист Міністерства будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства України від 15.11.2006 р. № 20/3-362-1-2 / Щодо роз'яснення договору будівельного підряду [Електронний ресурс]: // Режим доступу до листа: [http:// www.liga.zakon.ua](http://www.liga.zakon.ua).

4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України, зі змінами та доповненнями, редакція від 19.01.2012 р. [Електронний ресурс] : // Режим доступу до кодексу: [http:// www.liga.zakon.ua](http://www.liga.zakon.ua).

**СЕКЦІЯ 3.**  
**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ РОЗВИТКУ КОНТРОЛЮ, АНАЛІЗУ ТА**  
**АУДИТУ**

UDK 657

**Nicholas Znak,**  
Financial Analyst in the North American Financial Reporting Group,  
of Talisman Energy company, Canada,  
<http://www.talisman-energy.com/>

**Maria Derij,**  
postgraduate student TNEU

**AUTOMATION OF ACCOUNTING AND CONTROL OF CASH FLOWS**  
**AND SETTLEMENT OPERATIONS IN UKRAINE AND ABROAD**

Automation of accounting and control on posting and optimize of cash flows, implement timely payments and generating Statement of cash flow facilitates the work of an accountant, analyst and controller .

Accounting and control of the monetary settlement operations is using by means of the software “1C: Accounting” in all industrial enterprises of Ukraine. In the main menu of this software using modules “Bank” and “Cash” for cash flow accounting. As for the “Accounts Payable”, “Accounts Receivable” they haven’t got special modules on toolbar. They are in module “Enterprises” ( “Enterprises” / “Contractors” / “Accounts Payable”, “Accounts Receivable”). To generate statement’s data in part of cash flows and settlement operations module “Reports” is designed.

Abroad, firms may choose different software, such as Simply Accounting, Business Vision 50 Accounting (Sage); SAP Business One, SAP Business All (SAP); eTEK Accounting (eTEK International , Inc.); AccountMate 8 for SQL and Express (AccountMate Software Corporation). The software mentioned above on the size and sectoral characteristics of enterprise . These software can use modules “Accounts Payable”, “Accounts receivable”, “Cash Management”, “Bank Reconciliation”. To generate reports, including the Statement of cash flow, module “Company specific reports” is designed.

Meanwhile, Canada's small businesses primarily use software Microsof Excel, which is quite handy for keeping records, as it saves the cost of purchasing costly software.

There are no special provisions for certain automated software designed for control in Ukraine and abroad. However, software for accounting have specific functions, which performs control action.

The importance control of accounting information system are emphasize of by

scientists such as Marshall B. Romney, Paul J. Steinbart. They discovered control and audit of accounting information systems in the part of computer fraud and abuse techniques, control and accounting information systems, information systems controls for system reliability( information security, confidentiality and privacy, processing integrity and availability), auditing computer-based information systems [2].

Thus, the “1 C: Accounting” use “Express check” that given commands “Operations” / “Regular Transactions” / “Express check accounting” (Fig. 1).

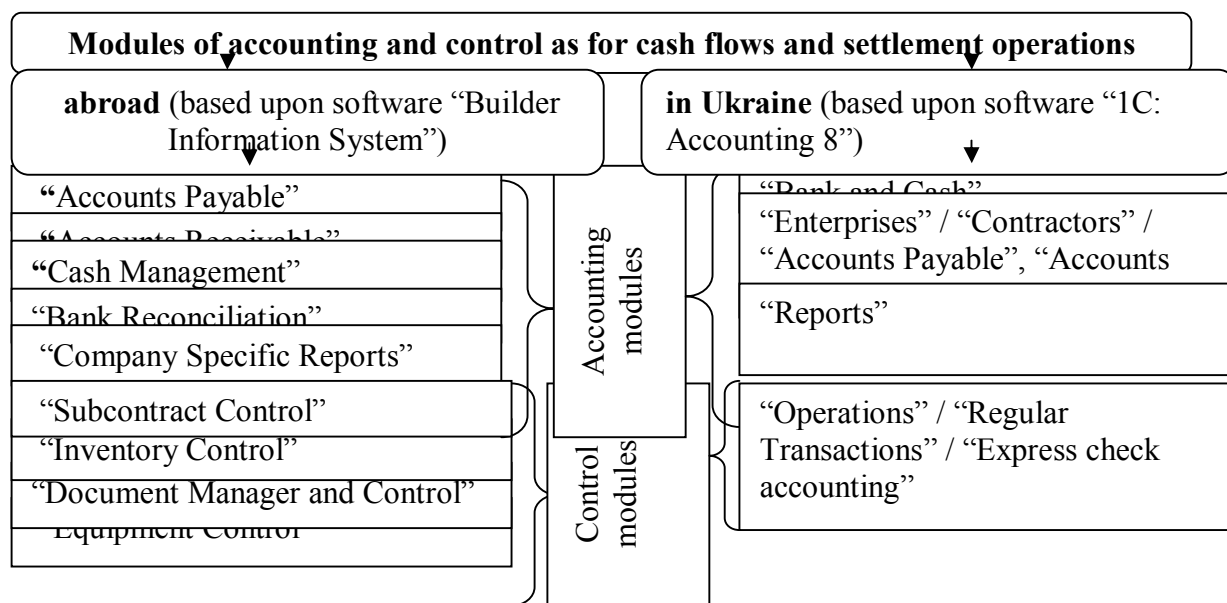


Figure 1. Modules designed for accounting and control of monetary settlement transactions

For example, in software Builder Information System (that is designed for construction companies) are used control modules “Subcontract Control”, “Inventory Control”, “Document Manager and Control”, “Control equipment”.

Having analysed the automated aspects of accounting and control, we have identified the following problems and their solutions:

1. There are no separate modules “Accounts Receivable”, “Accounts Payable” in the toolbar in “1C Accounting” but they should to be used.

2. There is no possible to carry out fully automated Statement of cash flows, and therefore it’s necessary to promote it. However, questions on automation Statement of cash flow in IAS 7 and Ukrainian national standart of Accounting 4 should be introduced, because the stated objective of IAS 7 is to require the provision of information about the historical changes in cash and cash equivalents [1, p. 2844].

3. Use of softwares of companies Sage, SAP is rare in Ukraine, so small businesses can use Excel, and not only “1C: Accounting”.

4. Separate software for control is absent, so it is necessary to improve the control functions in accounting software.

Automation of accounting and control of cash flows and settlement operations is mandatory of modern science. Therefore it is in need of constant improvement both in Ukraine and abroad.

Literature:

1. International GAAP® 2010 / Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards. – The International Reporting Group of Ernst & Young, WILEY, 2010. – Volume 2. – P. 1711- 3306.
2. Romney M.B. Accounting Information Systems / M.B Romney, P.J. Steinbart. – 12/E. – Prentice Hall, Brooklyn, New York, United States. – 2012. – 720 p.

УДК 657

**Белоусов А.И.,**

д.э.н., профессор заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет»,  
ФГАОУ ВПО «Северо-Кавказский федеральный университет»

### **БУХГАЛТЕРСКАЯ И ЭКОНОМИЧЕСКАЯ МОДЕЛИИ БЕЗУБЫТОЧНОСТИ: ВЗАИМОСВЯЗИ И ПРОТИВОРЕЧИЯ**

Решение вопросов об оптимизации безубыточности наиболее целесообразно решать в рамках моделей экономической безубыточности, которые во многом, но далеко не во всем базируются на бухгалтерских выкладках. В соответствии с экономической моделью объем выручки будет пересекать линию общих затрат не в одном, а в двух точках. Это означает, что в экономической модели безубыточности существует два уровня выпуска и реализации продукции, где общие затраты равны выручке от реализации. На поведении совокупных затрат в данной модели наиболее сильное влияние оказывают переменные издержки, изменяющиеся в соответствии с известным эффектом масштаба.

Бухгалтерская модель очень сильно упрощает зависимость переменных, допуская неизменность переменных затрат и цены реализации единицы продукции, в результате чего зависимость выручки от реализации и общих затрат от изменения объема производства и реализации представлена линейной зависимостью. Здесь имеется точка безубыточности, поэтому с ростом объемов производства зона прибыли расширяется, а наиболее прибыльной является производство в условиях полной загрузки производственных мощностей.

Однако такой подход вряд ли следует признать точным. Неточности связанные с определенным объемом производства и загрузкой производственных мощностей повлечет за собой большие искажения при составлении практически всех видов бюджетов, в том числе бюджетов труда, материальных ресурсов, бюджета продаж, бюджета финансовых результатов

Критический объем производства, который оказывается ниже значений по первому порогу безубыточности. После прохождения минимальной точки затроекости начинается рост переменных затрат на единицу продукции, который в итоге приводит к появлению второй точки безубыточности. Здесь возможны три варианта формирования второй точки безубыточности (рис. 1)

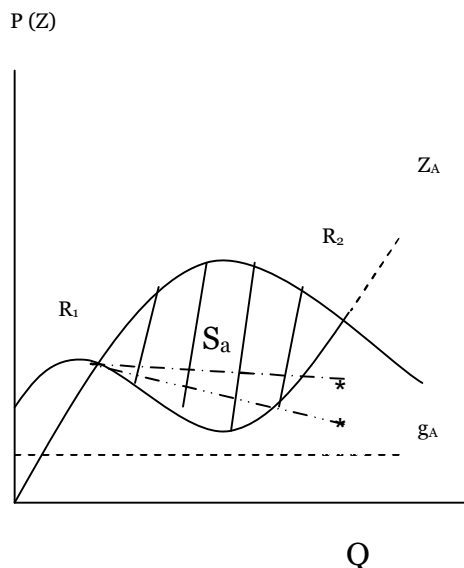


Рис. 1. Вариации точек в экономической модели безубыточности

В первом случае последующая точка рентабельности выше предыдущей, что говорит о более резком падении выручки (объема продаж или об ускоренном росте переменных затрат). Во втором варианте наблюдается понижение по уравнению с начальной точкой безубыточности ее второго уровня, обусловленное менее значимым по сравнению с начальным или малом бизнес-процесса уменьшением продаж, или замедленным ростом затрат, или сочетанием обеих факторов. Наконец, третий случай характеризуется равновесностью начальных и конечных стадий поведения соответствующих показателей, безубыточности. Чем более крупным является отрезок между  $R_1$  и  $R_2$  тем больше вероятность появления более крупных зон доходности (прибыльности). Именно этим зоны доходности, связанные с производством продукции представляют главный интерес для бизнес-планирования. Чем точнее они будут определены, тем меньше конечных издержек будет из предприятия.

Непосредственное нахождение критических точек безубыточности возможно двумя способами в первом случае, когда рассматривается линейная система показателей (бухгалтерская модель), расчет осуществляется посредством расчета специального коэффициента на основе дискретных значений отдельных параметров. Если же мы рассматриваем экономическую модель безубыточности, которая построена на криволинейных зависимостях, то необходимо функциональное их отражение, которое наиболее адекватно

отражало бы реальную экономическую действительность. Последняя предполагает наличие ряда точек, отражающих показатели выручки (продаж). Их строение, как уже указывалось, должно базироваться на кривых спроса и предложения. Однако для практических расчетов более правильно использовать не столько абстрактные величины спроса, сколько объем предлагаемой реализации продукции. Для этого можно использовать разные оценочные подходы и, в частности, совокупность договоров на поставку продукции, которые являются весьма достоверным информационным материалом, имеющим, к тому же, юридическую силу.

Литература:

1. Кондратьев В. В. Даешь инжиниринг. Методология организации проектного бизнеса. – М., 2007
2. Кох Р. Стратегия Как создавать и использовать эффективную стратегию. – 2-е изд. СПб.: Питер, 2003. – 320 с.
3. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / пер.с англ.; под ред. И. И. Елисейевой – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 408 с.
4. Попова Л. В., Головина Т. А., Маслова И. А. Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга . – М.: ДИС, 2006. – 272 с.
5. Соколов Я. В. Кейнсианство и бухгалтерский учет // Бухгалтерский учет. – 2006. - № 24 – с. 55-57

УДК 657

**Гамкало О.Б.,**  
асистент кафедри обліку і аудиту,  
Львівський національний університет імені Івана Франка

## **ЗАКЛАДНИЙ ЛИСТ ЯК ОСОБЛИВИЙ ВИД ЦІННИХ ПАПЕРІВ**

В розвинених країнах світу іпотека займає важливе місце у кредитно-фінансовій структурі економіки, а іпотечні цінні папери важлива складова фінансових ринків. Банки надають іпотечні кредити юридичним і фізичним особам, застава ними нерухомого майна є підставою для випуску і розміщення банками іпотечних цінних паперів. Емісія іпотечних цінних паперів дає змогу банкам мобілізувати вільні грошові кошти з подальшою їх трансформацією в іпотечні кредити.

Відомо, що іпотечний ринок і законодавство України відрізняються від більшості високорозвинених європейських країн. У цих країнах іпотечні облигації можуть випускати виключно спеціалізовані іпотечні банки, до яких застосовується жорсткі обмеження щодо видів діяльності. Особливим видом



іпотечної облигації є закладний лист під значенням якого розуміють цінний папір який випускається спеціалізованим іпотечним банком, з метою залучення коштів, які в подальшому спрямовуються на надання іпотечних кредитів [3].

У практиці країн Європи закладні листи, є цінним папером з фіксованим процентним доходом, вони переважно приваблюють інституційних інвесторів тобто фінансових посередників, тому що вони є надійними і високоліквідними фінансовими інструментами. Закладні листи є надійними борговими зобов'язаннями банку, що приносять тверді відсотки. У закладному листі зазначається майно (нерухомість), до якого даний документ відноситься. Як і інші цінні папери, закладні листи можуть бути в будь-який момент продані за біржовим курсом. Продаж цих цінних паперів дає можливість банку отриманим кошти для надання іпотечних позик.

Проаналізувавши досвід країн, де закладні листи є потужним інструментом рефінансування капіталовкладень в нерухомість, можна сформулювати певні вимоги, які регулюють іпотечні відносини з цінними паперами – закладним листом:

1. На законодавчому рівні повинні бути затверджені спеціальні норми, які б регулювали питання випуску і забезпечення закладних листів;

2. Загальна номінальна вартість закладних листів, які перебувають в обігу, має бути забезпечена іпотекою, на суму, не меншу за номінальну вартість закладних листів і відсотків, що підлягають сплаті за закладними листами.

3. Потрібно також розробити окремі положення, які б регулювали терміни обігу закладних листів. Оскільки, час обігу закладних листів не може істотно перевищувати терміни, на який надається іпотека. Середні терміни обігу закладних листів мають встановлюватися в залежності від ситуації на ринку, тобто коливатися в межах в 10-30 років.

4. Емісія закладних листів здійснюється лише тими фінансово-кредитними установами, які мають відповідну ліцензію, у чітко визначених законом межах і під особливим контролем за емітентами.

5. Надійність забезпечення заставних листів досягається наступним чином. Всі іпотечні кредити заносяться у спеціальну книгу банку – реєстр іпотечних кредитів. Але кредит видається не в повному обсязі, а в розмірі 60% від розміру забезпечення. У випадку банкрутства іпотечного банку інвестори повинні отримати переважне право за вимогами.

6. Закладні листи в документальній формі друкують у спеціалізованих друкарнях з використанням особливого способу друку на захищеному від підробки папері.

7. Закладний лист повинен містити інформацію про правові відносини між іпотечним банком і утримувачем закладного листа. Ці умови містять інформацію про: номінальну вартість закладного листа, емітуються листи номіналом в 100, 200, 500, 1000, 5000 і 10000 грошових одиниць, відсоткова

ставка, за якою банк зобов'язується сплачувати річні відсотки, час і місце їх виплати, час і місце погашення закладного листа, назва іпотечного банку, який є боржником щодо утримувача закладного листа, положення про можливість розірвання договору (дострокового погашення закладного листа);

8. Обов'язковою складовою закладного листа є так звана купонна книжка, що складається з окремих купонів, на яких позначені суми виплати відсотків і дата їх виплати. Держатель закладного листа отримує відсотки за пред'явлення відповідного купона [1].

#### Література:

1. Кручок С.І. Емісія іпотечних цінних паперів як засіб рефінансування // Вісник Національного банку України. – 2001. – № 3. – С. 38.
2. Лагутін В.Д. Кредитування. Теорія і практика. Київ. 2002.
3. Нізков О. «Цінні папери України». № 24 (262). 26 червня 2003.
4. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» № 3480-IV від 23 лютого 2006 року.

УДК 657.6:004.9

**Гур'єва І. М.,**

директор департаменту інспектування у сфері освіти і науки України

## **ОСОБЛИВОСТІ ЗАПРОВАДЖЕННЯ АВТОМАТИЗОВАНОГО БЕЗПЕРЕРВНОГО АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

Сучасні тенденції розвитку аудиту в Україні пов'язані із зростаючою необхідністю у підвищенні якості та ефективності аудиторських послуг. Перспективним напрямом зменшення трудомісткості та збільшення оперативності виконання аудиторських процедур є їх автоматизація. В сучасних умовах науково-технічного прогресу застосування інформаційних технологій має місце в обліку, аналізі й аудиті необоротних матеріальних активів (НМА). З використанням інформаційних технологій в державних установах відбувається перехід до безперервного аудиту НМА з використанням комп'ютерних мереж.

Грунтовних наукових досліджень у сфері аудиту НМА на безперервній основі і досі немає. Така ситуація пояснюється неврахуванням сучасними науковцями усіх організаційних умов автоматизованого аудиту НМА, які складають найбільшу частку в активах державних установ, підлягають частим і значним махінаціям, а, значить, потребують першочергово внутрішнього та зовнішнього контролю.

Концепція постійного аудиту полягає в оперативному передаванні

обліково-аналітичної інформації про НМА до аудиторської фірми на перевірку. Для того, щоб інформаційні трансакції відбувалися в режимі реального часу комп'ютерна програма зовнішнього аудитора має бути підключене до автоматизованої системи обліку, аналізу й контролю НМА державної установи. Аудиторське програмне забезпечення обов'язково повинно синхронізуватися з комп'ютерними програмами державної установи, як наслідок, отримувати, розпізнавати та класифікувати обліково-аналітичну інформацію про НМА.

Виникає потреба в об'єднанні інформаційних систем державної установи та аудиторської фірми. За таких умов на достатньо високому рівня мають реалізуватися способи ідентифікації осіб, які матимуть право доступу до програмного забезпечення. Здійснення постійної аудиторської перевірки обов'язково повинно бути також обумовлене сторонами аудиторського процесу. В договорі на проведення аудиторської перевірки державна установа декларує змогу надати доступ зовнішньому аудитору до необхідної інформації в режимі реального часу.

Аудитори, в свою чергу, зобов'язуються надавати якісні аудиторські послуги з умовою гарантування інформаційної безпеки підприємства. Реалізація конфіденційності можлива за умови використання інтернет-ресурсів державної установи або аудиторської фірми для обміну інформацією. Без встановлення договірних відносин здійснення постійного аудиту варто розцінювати як порушення економічної таємниці та витік конфіденційної інформації. Окрім того, в договорі про надання аудиторських послуг обов'язково мають бути обумовлені усі умови аудиту НМА щодо встановлення термінів виконання, потреби використання програмного та технічного забезпечення, доступу посадових осіб до обліково-аналітичної інформації тощо.

Усі процедури контролю обліково-аналітичних даних про НМА повинні виконуватися в автоматизованому режимі. Без залучення працівників аудиторської фірми можливе виконання тестових завдань з обліку, аналізу й контролю НМА, перевірка електронних первинних документів щодо НМА по суті та за формою, оцінка правильності відображення на рахунках обліку господарських операцій з НМА через їх порівняння з еталонними зразками, обчислення контрольних сум в регістрах обліку та звітності тощо. Після обробки інформації комп'ютерна програма аудиту НМА повинна видавати результати перевірки аудитору. Про виявлені помилки й недоліки в обліку, аналізу й контролю НМА необхідно одразу повідомляти керівництво державної установи з поданням пропозицій щодо їх вирішення ще до завершення звітного періоду. Таким чином, реалізуватиметься принцип оперативності у наданні аудиторських послуг, що особливо важливо для внутрішнього аудиту НМА.

Перспективним для державних установ є делегування функцій внутрішнього аудиту незалежній аудиторській фірмі для їх реалізації в

безперервному режимі.

При передачі обов'язків з контролю НМА аудиторській фірмі відбувається інтеграція внутрішнього та зовнішнього аудиту державних установ. Аудиторські процедури внутрішнього аудиту НМА здійснюються за аналогією до зовнішньої аудиторської перевірки. Оскільки фінансова звітність державної установи є загальнодоступною для усіх користувачів, то дані фінансового обліку НМА є публічними, що і зумовлює потребу в залученні зовнішніх експертів для незалежного підтвердження їх достовірності. Державній установі рекомендовано делегувати повноваження фінансового обліку та внутрішнього аудиту НМА на його основі аудиторській фірмі. Передавання функціональних обов'язків служби внутрішнього аудиту дає змогу державній установі уникнути вступу її працівників в змову з метою махінацій та маніпуляцій з НМА.

Отже, інтеграція внутрішнього і зовнішнього аудиту НМА через запровадження постійного контролю з делегуванням аудиторській фірмі функціональних обов'язків працівників державної установи сприятиме зростанню оперативності в наданні аудиторських послуг. Скоротиться тривалість контрольного періоду, час реагування на помилки та недоліки в обліку, аналізі й контролі НМА. Державна установа та аудиторська фірма матиме змогу оптимізувати свої витрати часу й коштів на оплату працівників, діяльність яких автоматизована або делегована. Підвищиться ефективність внутрішнього та зовнішнього аудиту НМА завдяки більш широкому охопленню інформаційної бази установи державної форми власності, автоматизації обробки аудиторських доказів та формування робочих й результативних документів аудитора.

УДК 657.01

**Джугла Н.В.,**  
студентка

**Науковий керівник:**

**Муравський В.В.,**

к.е.н., викладач кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

## **ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА**

З метою максимізації прибутків в умовах ринкової економіки підприємства концентрують значну увагу на управлінні витратами діяльності. Забезпечення ефективної витратної політики господарюючих суб'єктів особливо важливе в умовах зростаючої інфляції, ринкової конкуренції,

нестабільності цін та прояві глобальних кризових явищ. Як наслідок, управління витратами – складний, багатоаспектний та динамічний процес корекції функціонування підприємств відповідно до змін, які відбуваються в суспільстві та економіці країни на мікро- та макрорівнях. Здійснення управлінських дій у сфері менеджменту витрат направлене на оптимізацію фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання.

Досягнення оптимального фінансового стану підприємства потребує контролю за господарськими процесами та витратами, пов'язаними з ними; збору та обробки своєчасної, повної та достовірної облікової інформації про витрати підприємства, аналітичної оцінки зміни рівня, структури та обсягу витрат з метою пошуку резервів їх мінімізації тощо. Реалізація функцій контролю, обліку й аналізу витрат відбувається у рамках системи управління, основними складовими якої є об'єкти та суб'єкти управлінського процесу.

Під об'єктом управління витратами слід розуміти виражені в грошовій формі всі витрати, пов'язані з господарською діяльністю. Суб'єктами управління витратами виступають керівники та спеціалісти підприємства, функціональні обов'язки яких пов'язані з витратами. Окрім того, системність в управлінні витратами також пояснюється наявністю значної кількості взаємопов'язаних елементів (методів та інструментів), за допомогою яких досліджуються процеси надходження, зберігання та використання виробничих ресурсів, вивчаються витрати на предмет прогнозування їхньої поведінки у ході реалізації тактичних і стратегічних планів діяльності підприємства.

Вибір методу залежить від можливості застосування різноманітних варіацій обліку й аналізу витрат та прийняття на їх основі адекватних управлінських рішень. Інструментами системи управління витратами є кількісні методи оцінки витрат, економіко-математичні методи, методи оперативної й стратегічної діагностики, моделювання, розрахунково-аналітичні та статистичні методи, нормативне регулювання, бюджетування та інші.

Селекція необхідних методів та інструментів залежить від завдань, які стоять перед системою управління витратами і відповідають меті та цілям діяльності підприємства, що стосуються виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг); коригування планових показників відповідно до змін ринкової кон'юнктури; визначення витрат за основними функціями управління; пошуку резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу та у виробничих підрозділах підприємства; калькулювання витрат за економічними елементами, стадіями та структурами виробництва; удосконалення організації та технології виробництва; матеріального стимулювання ресурсозбереження; вибору системи управління витратами, що відповідає умовам роботи підприємства тощо.

Дослідження демонструють, що для оптимізації витрат підприємства необхідно створити комплексну систему управління ними. В основі створення такої системи доцільно закласти ідею моніторингу витрат на кожній стадії

життєвого циклу продукції (робіт, послуг). Впровадження системи потребує значних затрат часу фахівцями з обліку, аналізу й контролю на освоєння методів та інструментів управління витратами. Для ефективної організації управлінського процесу перспективним є перехід до автоматизованої форми обробки обліково-аналітичної інформації про витрати.

У схему автоматизованого формування інформаційних потоків повинні бути включені робочі місця усіх працівників, пов'язаних з витратами, різних ієрархічних рівнів. Зокрема, здійснювати контроль та збір первинної інформації про витрати повинні працівники у місцях, де відбувається виробничий процес чи його обслуговування. Обробку обліково-аналітичної інформації доцільно виконувати у бухгалтерії підприємства. Натомість, виконання управлінських дій варто довірити лише менеджерам вищого ієрархічного рівня у системі управління витратами підприємства. Розподіл обов'язків між працівниками різних рівнів управління в умовах автоматизованої обробки інформації дасть змогу уникнути дублювання управлінських функцій та сприятиме зменшенню трудомісткості їх реалізації.

Оскільки прийняття будь-яких управлінських рішень так чи інакше впливає на рівень витрат, систему управління витратами також доцільно інтегрувати в загальну систему менеджменту підприємства. Таким чином, прийняття кожного управлінського рішення можна буде пов'язати з витратами діяльності, що буде слугувати ефективним засобом обґрунтування доцільності та оцінки ефективності управління господарюючим суб'єктом.

Отже, формуючи систему управління витратами, можна виділити наступні вимоги до неї:

- системний підхід до управління витратами,
- єдність методів обліку, аналізу й контролю на різних рівнях управління,
- орієнтованість на стратегічні цілі розвитку підприємства,
- недопущення понаднормових витрат,
- встановлення взаємозв'язку витрат з якістю продукції,
- запровадження прогресивних методів мінімізації витрат,
- вдосконалення інформаційного забезпечення у напрямку автоматизації управлінських функцій,
- своєчасне та оперативне управління витратами на різних стадіях життєвого циклу продукції (робіт, послуг).

Проте, найменш дослідженим і, як наслідок, перспективним напрямом подальшого наукового пошуку залишається побудова ефективної системи управління витратами через розробку способів зниження собівартості продукції (робіт, послуг) та автоматизації функцій управління для досягнення найкращих результатів діяльності.

**Желюк Л. О.,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері  
**Сисюк С. В.,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

## **МОДЕРНІЗАЦІЯ ІНСТРУМЕНТАРІЮ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ АДМІНІСТРАТИВНИХ СИСТЕМ**

Адміністративна система в управлінні будь-якої організації створена для збору, аналізу й опрацювання інформації для отримання максимального кінцевого результату при існуючій ресурсній базі. Аналізуючи адміністративну систему управління в державних установах та організаціях, необхідно виділяти вимоги, котрі іманентні системам управління, за якими можна оцінювати ступінь їх організованості. Для оцінювання результативності й ефективності роботи такої системи необхідно активізувати інструментарій адміністративного аудиту, який у практиці адміністративного менеджменту розвинутих країн світу використовується як універсальний засіб оцінювання результативності внутріорганізаційного менеджменту; економічної, соціальної, маркетингової ефективності прийняття управлінських рішень; дієвості стилів керівництва; внутріорганізаційної системи контролю та звітності; результативності використання фінансових, кадрових, організаційних, інформаційних, комунікаційних ресурсів організації в процесі досягнення поставлених на неї цілей.

Наукові засади аудиту адміністративної системи базуються на класичному, поведінковому, кількісному підходах організації адміністративного менеджменту. При цьому класичний підхід менеджменту включає дві школи: а) школу наукового управління; б) адміністративну школу (класичну теорію організації). Поведінковий підхід менеджменту визнає значення людського фактора в управлінні і включає в себе дві школи: а) школу людських відносин; б) школу організаційної поведінки. Методичні засади аудиту адміністративної діяльності відрізняються від методологічного забезпечення фінансового аудиту. На відміну від фінансового аудиту правильності та відповідності, який асоціюється з підзвітністю та відповідальністю, при організації аудиту адміністративної діяльності не застосовують спрощені та формалізовані методи. Ця дослідницька робота вимагає особливих здібностей аналітичного і логічного мислення, а також здатності орієнтуватись у ризикових ситуаціях з великим ступенем невизначеності. Тому аудит управлінських систем з прикладної точки зору має підтверджувальну, системно-орієнтовану, ризико-орієнтовану форми.

Незважаючи на прийняту в 2011 році постанову КМУ «Про порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» [1], організаційно-методичне забезпечення процедур внутрішнього аудиту адміністративних систем є невідпрацьованим, відсутні уніфіковані стандарти щодо організації та проведення такого аудиту. Внаслідок цього виникають певні упущення в оцінюванні ефективності роботи адміністративних систем управління, серед яких варто виокремити: недостатню прозорість використання державних коштів при проведенні тендерних процедур, моніторингу цін при закупівлі матеріальних цінностей, товарів, робіт і послуг; відсутність в аудиті кадрового забезпечення оцінювання ефективності комплексу антикорупційних заходів щодо попередження зловживань посадовими особами при оформленні ліцензій, дозволів, наданні суб'єктам підприємницької діяльності та громадянам реєстраційних документів, довідок та інших послуг, недопущення випадків хабарництва та корисливих правопорушень в роботі підлеглих, усунення корупційних ризиків у службовій діяльності; недостатньо дієву оцінку якості надання послуг відповідно до міжнародних стандартів якості ISO 9000:2000.

Важливою складовою оцінки ефективності роботи адміністративної системи організації є використання нею ресурсів. Як правило, в більшості бюджетних установ спостерігається такі недоліки у використанні ресурсів: 1) інформаційних технологій (ІТ) – відсутність стратегічних та тактичних планів розвитку і впровадження ІТ, стандартів, які б визначали якість інформаційно-консультативних послуг, використання значної кількості програмних продуктів в процесі обробки і передачі галузевої (функціональної, статистичної, фінансової, економічної та іншої) інформації; 2) у використанні фінансових ресурсів – не розроблено заходів з мінімізації ризиків, що призводить до непередбачених витрат бюджетних коштів; 3) у використанні кадрових ресурсів – висока плинність кадрів. Особливе важливе значення для роботи адміністративної системи є прийняття рішень у сфері матеріально-технічного забезпечення. Для їх впорядкування пропонуємо для підтримки організації й здійснення процедур закупівлі товарів, робіт та послуг за державні кошти розробку ефективних систем оцінки потреб і пріоритетів, а також прийняття рішень стосовно бюджетних асигнувань на закупівельні цілі; поширення кола постачальників за рахунок більш активного розповсюдження інформації й підвищення оперативності та прозорості процесу закупівель; створення системи попереднього та підсумкового аналізу закупівельних операцій, виплат та ін.

Модернізація діючих форм аудиту адміністративної системи організації повинна передбачати використання керівництвом установи результатів



аудиту зовнішніх і внутрішніх комунікацій. Методологія такого аудиту повинна включати [2]: аналіз структури та типу управління організації (визначення стилю управління та комунікаційної політики, оцінку величини та розгалуженості структури, визначення цілей і цінностей, декларованих керівництвом); збір інформаційних матеріалів; ведення комунікаційного щоденника; аналіз отриманої інформації: контент-аналіз текстових матеріалів; аналіз результатів інформаційних потреб працівників тощо.

Література:

1. Постанова КМУ «Про порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади» від 28 вересня 2011 р. № 1001 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-p](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-p).

2. Кочинев Ю.Ю. Аудит организаций различных видов деятельности/ Ю.Ю.Кочинев. – Спб: Издательство: Питер, Серия: Бухгалтеру и аудитору. 2010. – 288с.

УДК 658.14.17

**Жукевич С.М.,**

к.е.н., доцент кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

## **АНАЛІТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ОБОРОТНИМ КАПІТАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА**

Економічні перетворення, які здійснюються в Україні, потребують удосконалення управління оборотним капіталом підприємства. Фінансова діяльність підприємства тісно пов'язана з формуванням і використанням оборотного капіталу. Йому належить особливе місце у структурі капіталу підприємства і від якості управління залежить безперервність процесу виробництва та реалізації продукції, ліквідність підприємства, його платоспроможність і рентабельність. Крім того, оборотний капітал бере безпосередню участь у створенні нової вартості, функціонуючи в процесі кругообороту всього капіталу. Оборотний капітал обертається швидше, ніж основний. Тому зі збільшенням частки оборотного капіталу в загальній сумі авансованого капіталу час обороту всього капіталу скорочується, а отже, уможлиблюється зростання нової вартості, тобто прибутку. Відтак, управління ним має актуальне значення для поліпшення чи стабілізації фінансового стану підприємства.

Оборотний капітал - це сукупність майнових цінностей підприємства, що

обслуговує господарський процес і повністю використовується впродовж одного операційного (виробничо-комерційного) циклу. У практиці бухгалтерського обліку до них відносять майнові цінності (активи) всіх видів зі строком використання менше від одного року або операційного циклу, якщо він перевищує рік [1].

При здійсненні ефективного аналізу оборотного капіталу фінансовий аналітик враховує суть цього поняття і такі його ознаки: оборотні активи підприємства формуються і використовуються з досить локальною метою — для обслуговування лише операційної діяльності; оборотні активи належать до складу так званих мобільних активів підприємства (швидко можуть бути перетворені в гроші); значна (порівняно із необоротними активами) різноманітність видів, груп та конкретних найменувань оборотних активів значно ускладнює процес поточного управління ними та потребує забезпечення певної гнучкості; відповідно до практики бухгалтерського обліку до оборотних активів включають певні види засобів праці, які віднесені до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів; формування оборотних активів підприємства нерозривно пов'язано із конкретними джерелами капіталу, що забезпечують це формування [2].

Аналіз оборотних активів здійснюють за такими напрямками: аналіз складу та структури оборотних активів; оцінка оптимальності визначеної потреби підприємства в оборотних активах; аналіз джерел формування оборотних активів; оцінка маневрування оборотними активами; аналіз оборотності оборотних активів за звітний період; аналіз виробничих запасів і дебіторської заборгованості; аналіз грошових коштів на підприємстві; аналіз збереження та ефективного використання оборотних активів.

Щодо інформаційної бази для здійснення аналізу оборотного капіталу є фінансова звітність підприємства, дані аналітичного й синтетичного обліку та інша економічна інформація щодо виробничо-комерційно-господарської діяльності підприємства.

Стан оборотних коштів підприємства характеризується насамперед наявністю їх на певну дату. Відповідно до П(С)БО 2 «Баланс» наявність власних оборотних коштів підприємства визначається як різниця між підсумком розділу I пасиву балансу «Власний капітал» (рядок 380) та підсумком розділу I активу балансу «Необоротні активи» (рядок 080) (ф. № 1). Отже, із суми розділу I пасиву балансу «Власний капітал» (рядок 380) та суми рядка 430 «Забезпечення наступних витрат і платежів» вираховується сума показників розділу I активу «Необоротні активи» (рядок 080) [2].

Ефективне використання оборотного капіталу підприємств характеризують три основні показники – коефіцієнт оборотності оборотного капіталу, період обороту, рентабельність оборотного капіталу. Коефіцієнт оборотності визначається розподілом обсягу реалізації продукції в оптових

цінах на середній залишок оборотних коштів на підприємстві. Він характеризує число обертів, що здійснюється оборотними коштами за певний період, або показує обсяг реалізованої продукції, що припадає на 1 грн оборотних коштів. Період обороту оборотних коштів визначає ту кількість днів, на яку припадає одне обертання. Показник рентабельності оборотних коштів визначається відношенням прибутку від реалізації до середньорічної вартості оборотних коштів.

Однак, управління оборотним капіталом має забезпечити пошук компромісу між ризиком втрати ліквідності й ефективністю роботи. Це зводиться до вирішення двох важливих завдань: рівень оборотного капіталу повинен забезпечувати платоспроможність підприємства. Одночасно він (рівень) повинен бути оптимальним в обсязі, структурі й рентабельності. Адже різні рівні поточних активів по-різному впливають на прибуток. Відтак необхідне розроблення економічно обґрунтованих величин оборотних коштів, потрібних для організації нормальної роботи підприємства. Мова йде про нормування оборотних коштів, яке сприяє виявленню внутрішніх резервів, скороченню тривалості виробничого циклу, швидкій реалізації готової продукції [3].

#### Література:

1. Мних Є.В. Фінансовий аналіз: навч. посіб./ Є.В.Мних, Н.С.Барабаш. – К.: Київ.нац.торг.-економ.ун-т, 2010. – 412 с.
2. Білик М.Д. Фінансовий аналіз: Навч. Посіб/ М.Д. Білик, О.В. Павловські, Н.М. Притуляк, Н.Ю. Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2005. – 592 с.
3. Бланк І. О. Фінансовий менеджмент: Навч. Посібник/ І.О. Бланк. – К.: Ельга, 2008. – 724 с.
4. Бондаренко О. С. Методологічні основи управління оборотними активами підприємств // Інвестиції: практика та досвід/ О.С. Бондаренко. – 2008. – № 4. – С. 120.

УДК 658.7:663.42

**Зарудна Н.Я.,**

аспірантка кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

### **НЕОБХІДНІСТЬ ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ ДОГОВІРНИХ ВІДНОСИН ІЗ ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ**

Щоб дослідити ефективність організації процесу постачання на пивоварному підприємстві необхідно виконати наступні дії: вивчити наявність договорів на поставку матеріальних цінностей, умови поставок та обґрунтувати доцільність

їх укладення; виключити можливість визнання укладеного договору «нікчемним» при перевірках ДПА; дослідити порядок розрахунків за даними договорами та їх забезпеченість; визначити рівень забезпеченості підприємства необхідними матеріальними цінностями за видами, сортами, марками, якістю та термінами поставок, а також можливість зміни їх структури; дослідити забезпеченість підприємства матеріальними цінностями власного виробництва та можливостей розширення спектру таких матеріальних цінностей; перевірити обґрунтованість норм та потреб у замовленнях, що передані для виконання постачальникам; розробити заходи щодо зниження понаднормових і зайвих запасів матеріальних цінностей.

Як бачимо, аналіз наявності укладених договорів на поставку матеріальних цінностей на підприємстві (у яких зазначені основні умови їх виконання) є початковою стадією дослідження ефективності організації процесу постачання. Обґрунтованість умов договорів на поставку та своєчасність їх виконання сприяє повному і своєчасному забезпеченню виробничого процесу матеріальними цінностями на найвигідніших для підприємства економічних умовах. Такий аналіз необхідно проводити із використанням книги обліку договорів на поставку, де акумульована інформація про кожного із постачальників матеріальних цінностей. Оскільки ця книга не є суворо чи законодавчо регламентована, то при її побудові варто включити графи, які б містили виключну інформацію про кожного із зазначених постачальників, що полегшить та удосконалить процес аналізу (а саме, пропоновані нами: відомості про виконання договору, відхилення від умов договору та їх причини, відповідальні особи за виконання договору на підприємстві тощо).

Досить важливим питанням, що потребує вирішення, є забезпеченість потреби у доставці матеріальних цінностей договорами та їх фактичне виконання за умовами, що у них зазначених. Для цього варто скласти аналітичну таблицю наступної форми (табл.1).

Слід зазначити, що до зовнішніх джерел покриття відносяться матеріальні цінності, що надходять від постачальників за укладеними договорами, або інших джерел надходження відмінних від внутрішніх; а до внутрішніх – власне виробництво, використання вторинної сировини, скорочення відходів матеріальних цінностей, економію при зберіганні, транспортуванні, від НТП тощо.

За даними наведеної таблиці бачимо, що для досліджуваного пивоварного підприємства за основними видами сировини є у наявності укладені договори на поставку, зокрема за такими матеріальними цінностями як ячмінь, хміль 6,3, хміль 7,5 та хміль 9,8 – більше ніж на 100% (а саме: 102,15%, 100,26%, 101,35% та 101,58% відповідно).

Таблиця 1

Аналіз забезпеченості потреби у матеріальних цінностях  
укладеними договорами та їх фактичне виконання на прикладі  
ПАТ Тернопільський пивзавод «Опілля» за 2011 рік (кг)

Види матеріальних цінностей	Планова потреба	Джерела покриття		Укладено договорів на поставку	Фактично отримано за договорами	Відхилення		МЦ із врахуванням внутрішніх
		внутрішні	зовнішні			укладених договорів від потреби	отримання за укладеними договорами	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
СОЛОД	325 060	106 0	324 000	322 000	321 200	-3 060 (99,06%)	-800 (99,75%)	-2 800 (99,14%)
ЯЧМІНЬ	102 540	0	102 540	104 740	104 705	+2 200 (102,15%)	-35 (99,97%)	+2 165 (102,11%)
ХМІЛЬ 3,8	4 394	457	3 937	3 940	3 940	-454 (89,67%)	0 (100,00%)	+3 (100,07%)
ХМІЛЬ 4,3	2 041	1	2 040	2 040	2 040	-1 (99,95%)	0 (100,00%)	0 (100,00%)
ХМІЛЬ 5,7	1 072	0	1 072	1 070	1 070	-2 (99,81%)	0 (100,00%)	-2 (99,81%)
ХМІЛЬ 6,3	1 526	0	1 526	1 530	1 530	+4 (100,26%)	0 (100,00%)	+4 (100,26%)
ХМІЛЬ 7,5	1 480	0	1 480	1 500	1 500	+20 (101,35%)	0 (100,00%)	+20 (101,35%)
ХМІЛЬ 9,8	1 516	-	1 516	1 540	1 536	+24 (101,58%)	-4 (99,74%)	+20 (101,32%)

Із врахуванням внутрішніх джерел покриття забезпеченість ПАТ Тернопільський пивзавод «Опілля» матеріальними цінностями покриває планову потребу у 75% із аналізованих, недостатньо забезпеченими залишаються лише солод та хміль 5,7 відповідно на 2 800 кг (що становить 99,14%) та 2 кг (99,81%). При цьому слід зазначити (що стосується солоду), то за даний звітний період мало місце недотримання умов договору та відбулася недопоставка на 800 кг. Також порушення умов договорів спостерігалися і за ячменем (-35 кг) та хмелем 9,8 (-4кг), але дане відхилення не вплинуло на виробничий процес через внутрішні джерела покриття. Порушення комплектності поставок (пропорцій між видами отриманих матеріальних цінностей), як правило, призводить до порушення строків виконання і асортименту, а також можливого зниження об'ємів випуску. Це стосується необхідних для використання у виробничому процесі модифікацій хмелю, що також постачаються зі сторони.

Крім того, велике значення в аналізі слід приділяти виконанню завдання за термінами поставки, які визначають ритмічність подальшого виробництва. При цьому варто відрізнити строк дії договору і строк поставки матеріальних цінностей та оплати за них. Строк поставки здебільшого вказується на конкретну партію у специфікаціях, проте може здійснюватися і у встановленому сторонами порядку: щоквартально, щорічно тощо. Аналіз якості отриманих матеріальних цінностей виконується вибірковою перевіркою, за результатами якої слід скласти акти прийому матеріальних цінностей, що не відповідають поставленим вимогам, що є основою для пред'явлення санкцій постачальнику. Не менш важливим є і вивчення причин можливих відхилень від зазначених у договорі умов поставок. Отже, повнота та своєчасність виконання договорів має прямий вплив на організацію подальших процесів виробництва та збуту на пивоварних підприємствах.

УДК 657

**Козлова М.О.,**

к.е.н., доцент кафедри фундаментальних економічних дисциплін,  
Житомирський державний технологічний університет

**МІЖДИСЦИПЛІНАРНА ВЗАЄМОДІЯ КУРСІВ  
«ІСТОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ» ТА  
«ІСТОРІЯ ЕКОНОМІКИ ТА ЕКОНОМІЧНОЇ ДУМКИ» ЯК УМОВА  
ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ МЕТОДИКИ ЇХ ВИКЛАДАННЯ**

На початку ХХІ ст. інтеграція наук, результативні наукові дослідження міждисциплінарного характеру є одним з найважливіших чинників прогресу наукового знання.

Натомість у сфері економічної професійної освіти, зокрема, у підготовці фахівців з обліку та аудиту спостерігається штучне дистанціювання економічних дисциплін одна від одної, в той час як їх інтегроване викладання могло б сприяти формуванню у майбутніх економістів цілісної наукової картини світу.

Історія бухгалтерського обліку є специфічною дисципліною, яка не може бути ефективно засвоєна за відсутності міцного фундаменту знань з економічної історії та історії економічної думки.

Економічна історія (на даний момент це складова нормативної дисципліни «Історія економіки та економічної думки») повинна давати студенту знання та розуміння закономірностей економічного розвитку. Саме з вивченням еволюції наукових концепцій досягається усвідомлення того, як розгортається процес формування та збагачення знань про економіку та бухгалтерський облік, як і чому багато ідей минулого і сьогодні зберігають свою актуальність, яким чином вони впливають на сучасні уявлення.

Викладання історії бухгалтерського обліку передбачає синтез подання інформації в двох аспектах: трансформація та ускладнення облікових прийомів у розвитку обліку як практичної діяльності, а також розвиток наукової облікової думки, формування, основні концепції та розвиток наукових облікових шкіл, видатні персоналії, що сформуvalи та розвивали прикладну економічну науку бухгалтерський облік.

Вказані дисципліни мають багато спільного як у наповненні курсів, так і у сукупності організаційних та методичних моментів з позиції лектора (1) умовна періодизація; 2) специфіка методичних підходів до подання матеріалу – спільна для історичних дисциплін; 3) великі обсяги текстового матеріалу до опрацювання студентами; 4) двохаспектний розгляд – як сфери діяльності та розвиток наукової думки та ін.). Вдосконалення загальної методики викладання має відбуватися синхронно.

Предмет «Історія економіки та економічної думки» у студентів напряду підготовки «Облік і аудит» викладається раніше, ніж «Історія бухгалтерського обліку», однак викладачу варто акцентувати увагу на економічні передумови становлення обліку як практичної діяльності та науки, оскільки розвиток та ускладнення методичного інструментарію бухгалтерського обліку безпосередньо залежить від економічного середовища та складності запитів суб'єктів господарювання. Тому ефективним буде лише викладення студентам питань розвитку техніки облікових записів із актуалізацією їхніх знань загального розвитку економіки (із обов'язковим акцентом на територіальних та культурних особливостях).

Таким чином, у студентів формуватиметься уявлення про нерозривність, взаємообумовленість та взаємозалежність розвитку економіки та бухгалтерського обліку. Ймовірно це може мати загальним позитивним

результатом підвищення персональної мотивації до вивчення курсу «Історія економіки та економічної думки» як такого, що логічно пов'язаний із курсом останнього року фахової підготовки майбутніх бухгалтерів як економістів.

Отримання знань із профільних та пов'язаних дисциплін протягом 4 курсів навчання виступає підготовчим етапом для формування у студентів наряду з підготовкою «Облік і аудит» бухгалтерської наукової картини світу та інтегративного типу мислення. На 5 курсі підготовки історія бухгалтерського обліку (особливо для магістрів, як студентів, що мають здійснювати наукові дослідження у магістерській роботі), виступає тим інтегративним курсом, який допомагає систематизувати попередньо отримані знання з облікових дисциплін, економічної історії, історії економічної думки, теорії бухгалтерського обліку.

Шляхами підвищення ефективності методики викладання історії бухгалтерського обліку вважаємо наступні:

1) взаємоув'язка навчальних планів та робочих програм з курсів «Історія бухгалтерського обліку» та «Історія економіки та економічної думки»;

2) співробітництво викладачів, обмін досвідом, обговорення методичних особливостей та інноваційних підходів до викладання цих курсів, обізнаність викладачів із основною літературою з обох предметів, знання логіки та структури викладення матеріалу колегами;

3) перед кожною лекцією з історії бухгалтерського обліку – спрямування лектором студентів до повторення матеріалу, вивченого у ході опанування дисципліни «Історія економіки та економічної думки»;

4) прямі між предметні «ув'язки» лектора на лекції, «введення» студентів до епохи, стосовно якої здійснюється розгляд розвитку бухгалтерського обліку (наприклад, стародавні цивілізації; середньовічна Європа, Київська Русь; Європа ХІХ ст., Радянське суспільство та ін.) шляхом нарисів історії економіки в той період;

5) чітке визначення взаємообумовленостей та взаємозв'язку розвитку економіки та бухгалтерського обліку (здебільшого ускладнення методології бухгалтерського обліку у відповідь на ускладнення та зміни умов практики господарювання).



**Кулинич М. Б.,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,  
Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки

## **ПОЛІТИКА ЦІНОУТВОРЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ СОБІВАРТІСТЮ ПРОДУКЦІЇ**

Ціна – це форма виявлення вартості при обміні продукції чи товару на грошовий еквівалент. У системі ринкового механізму ціна є інструментом, який функціонує на основі економічних законів. В суспільстві ціна відображає діючу модель управління економікою, виступаючи її похідною. Цінова політика є елементом загальної стратегії підприємства і поєднує в собі стратегічні і тактичні аспекти. Ця політика втілюється у діяльності керівництва підприємства щодо встановлення, підтримки і зміни цін на продукцію, яка здійснюється в руслі загальної стратегії і спрямована на досягнення його цілей і завдань.

Стратегічні напрями цінової політики включають договірні заходи із встановлення і зміни цін, що спрямовані на врегулювання діяльності всієї виробничої і товаропровідної мережі підприємства, підтримку конкурентоспроможності продукції і послуг у співвідношенні з цілями і завданнями загальної стратегії підприємства [1, с.437].

Щодо тактичних аспектів цінової політики, то вони включають заходи короткострокового і разового характеру, спрямовані на виправлення деформації в діяльності виробничих підрозділів і можуть іноді йти всупереч стратегічним цілям підприємства. Успішне ведення цінової політики забезпечується добре налагодженим ціновим механізмом. Він складається з двох взаємодіючих частин: це ціни (їх структура, види динаміка зміни), і ціноутворення як спосіб, правила встановлення, формування нових цін, зміни діючих. Тому ціноутворення є основною частиною цінового механізму, що визначає розмір ціни.

При визначенні кінцевої ціни слід врахувати на кого вона буде орієнтована: внутрішніх чи зовнішніх користувачів. З точки розу орієнтації на зовнішнього користувача ціна може спиратися на витрати, розрахована під конкурентів, чи визначена з врахуванням попиту на продукцію. Найбільшого поширення отримують ціни, розраховані на основі витрат, собівартості. Вони можуть розраховуватися на основі вартості часу і матеріалів, на основі принципу „витрати плюс”, або ж на основі витрат світових ринків.

На сучасних підприємствах найбільшого поширення набули розрахунки цін, які відображають необхідні витрати на виробництво і реалізацію продукції, її споживчі властивості, якості і платоспроможний попит. Вони

використовуються як активний засіб впливу на зростання ефективності виробництва, підвищення якості і зниження собівартості продукції. Підприємство зобов'язане забезпечити економічне обґрунтування цін, їх проектів, чи розрахунків, випереджаюче зростання порівняно з витратами, відносно здешевлення продукції для споживача.

Від політики ціноутворення залежать перспективи росту товарообігу і досягнення рентабельності. Вибір стратегії ціноутворення залежить від завдань які стоять перед підприємством: становлення нового підприємства; стимулювання продажу нового товару; отримання високого прибутку на довгостроковий період [2, с. 33-35].

При встановленні ціни, витрати є тим порогом, нижче якого вона не встановлюється. У процесі формування цін витрати допомагають визначити, яким буде прибуток при застосуванні різних цін і різних обсягів виробництва, показують, як на пропоновану ціну реагують споживачі.

Одним із методів ціноутворення є метод, при якому ціну визначають на підставі собівартості шляхом додавання до неї націнки, а та, в свою чергу, буде відповідати запланованій нормі прибутковості. Важливим моментом при цьому є формування відсотку націнки, базових витрат, які беруться в основу для розрахунку ціни, а також відсутність обсягу продажу.

Розраховуючи відсоток націнки, до уваги слід брати практику і галузеві особливості, діючи законодавчі обмеження.

Базою для розрахунку суми націнки обираються змінні виробничі витрати, повна виробнича собівартість, загальні змінні витрати або повні витрати. Проте при розрахунку бази витрат, незалежно від вибраного способу розрахунку собівартості, можуть бути враховані не всі витрати. Це пов'язано з неможливістю справедливо віднести на ту чи іншу продукцію накладні витрати загального характеру – заробітної плати менеджерів, утримання адміністративних будівель тощо [3, с.113].

Отже, в практиці діяльності підприємств найбільшого поширення набула методика встановлення націнки до повної собівартості продукції, не зважаючи на об'єктивність самих розрахунків цієї собівартості.

#### Література:

1. Управління витратами підприємства : навчальний посібник / Ю. С. Погорелов, Л. М. Христенко, А. А. Алейников, Г. А. Макухін; за заг. Ред. Г. В. Козаченко . – Луганськ: вид-во «Ноулідж», 2011. – 628 с.
2. Бороненкова С. А. Управленческий анализ / С. А. Бороненкова - М. : Финансы и статистика, 2004 – 384 с.
3. Савчук В.П. Управление прибылью и бюджетирование / В. П. Савчук - М. : БИНОМ. Лаборатория знаний , 2005 – 432 с.

**Литвинець Ю.І.,**  
Аспірант,  
Національний університет біоресурсів і природокористування України

## **ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ**

Охорона землі, як національного багатства нашої держави, об'єктивно обумовлює необхідність достовірного інформаційно-аналітичного забезпечення органів державної влади про кількість, якість та стан використання земель, захисту та контролю за її використанням. На сучасному етапі найпоширенішою формою організації земельних відносин залишається оренда земель, тому необхідно, щоб фінансова та статистична звітність містила інформацію, яка б забезпечила ефективність прийняття економічних та управлінських рішень, як самими господарюючими суб'єктами, так і державними органами управління.

Над питанням зі вдосконалення змісту та наповненню показників звітності працювало чимало відомих вітчизняних вчених-економістів, які присвятили цьому питанню ряд наукових праць: Л. М. Біла, Л. М. Братчук, М. Я. Дем'яненко, Г. Г. Кірейцев, В. Я. Месель-Веселяк, В. М. Жук, П. Т. Саблук, А. М. Третяк, М. М. Федорова, В. В. Юрчишина та інші. Проте питання методики відображення у звітності інформації про земельні ресурси потребує подальшого вивчення.

Землеволодіння в Україні здійснюється на праві строкового платного користування (оренди земель), тому виникає проблема збереження стану орендованих земель, підтримання родючості ґрунтів. Зазвичай орендар прагне отримати максимальну віддачу від землі за мінімальних вкладень коштів. Наслідками таких дій в сільському господарстві є виснаження й ерозія ґрунтів, а відтак – втрата родючості землі. Тому органи державної влади повинні здійснювати постійний моніторинг та контроль за виконанням взятих на себе зобов'язань орендарями в частині збереженні якісних характеристик ґрунту. Для цього необхідно розширити інформаційну базу статистичної звітності.

Земельні ділянки сільськогосподарського (далі с/г) призначення для ведення товарного виробництва використовуються відповідно до розроблених та затверджених в установленому порядку проектів землеустрою, що забезпечують еколого-економічне обґрунтування сівозміни та впорядкування угідь і передбачають заходи з охорони земель [1] Законодавством передбачено, що органи державної влади здійснюють контроль за дотриманням вимог законодавства України про охорону земель, моніторинг родючості ґрунтів земель сільськогосподарського призначення та агрохімічну паспортизацію земель.

Порядком розроблення проектів землеустрою, що забезпечують еколого-економічне обґрунтування сівозміни та впорядкування угідь [2] не передбачено механізму надання агропідприємствами-землекористувачами звітів щодо фактичного використання земель та виконання проектів землеустрою, що забезпечують еколого-економічне обґрунтування сівозміни та впорядкування угідь. Хоча дана звітність об'єктивно необхідна та обумовлена державною політикою щодо охорони та захисту земель сільськогосподарського призначення.

У зв'язку з цим пропонуємо затвердити форму та порядок подання обов'язкової річної статистичної звітності сільськогосподарських підприємств, які користуються більше, ніж 100 га земель сільськогосподарського призначення. Така форма повинна обов'язково містити інформацію щодо типів і видів полів сівозмін із зазначенням номер поля та кількості гектарів.

Інтенсифікація землеробства, особливо ведення великотоварного сільського господарства агрохолдингами з ухилом на монокультури, застосування добрив в менших обсягах, ніж науково-обґрунтовано, вимагають складання балансу поживних речовин, що надає можливість моніторингу даних про винос і надходження поживних речовин. Позитивний баланс поживних речовин є фактором для підвищення врожайності культур та родючості ґрунтів.

У зв'язку з тим, що різні сільськогосподарські культури мають різний вплив на інтенсивність виносу поживних речовин з ґрунту, то для підвищення врожайності с/г культур й збереження родючості ґрунтів слід внести зміни до звітності щодо додержання балансу поживних речовин. Наявна статистична звітність (річна форма державного статистичного спостереження №9-б-ст «"Внесення мінеральних, органічних добрив, гіпсування та вапнування ґрунтів під урожай 20\_\_ року"») лише інформує про кількість внесених у ґрунт органічних та мінеральних добрив. Однак вона не кореспондує напряду зі звітністю щодо збору урожаю сільськогосподарських культур, а тому не надає необхідної інформації для підрахунку балансу поживних речовин (виносу поживних речовин урожаєм сільськогосподарських культур).

Отже, державний контроль за використанням та охороною земель повинен базуватися на даних звітності агропідприємств щодо дотримання сівозмін, збереження показників родючості ґрунтів та недопущення негативного балансу поживних речовин при вирощуванні сільськогосподарських культур.

#### Література:

1. Земельний кодекс України від 25.10.01 р. № 2768-III // Відомості Верховної Ради України. – 2002. - № 3-4. – ст. 27
2. Порядок розроблення проектів землеустрою, що забезпечують еколого-економічне обґрунтування сівозміни та впорядкування угідь: Постанова Кабінету Міністрів України від 02.11.11 р. №1134.

**Любенко А.М.,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,  
Львівський державний університет внутрішніх справ

## **ВИКОРИСТАННЯ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ПРИ РЕФОРМУВАННІ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ УКРАЇНИ**

Інтеграція України у Європейське співтовариство передбачає низку змін законодавчого характеру та реформування адміністративного устрою держави у відповідності з міжнародними стандартами. Не є виключенням і реформування системи державного фінансового контролю.

Реформування державного органу фінансового контролю – Державної контрольно-ревізійної служби (далі – ДКРС, на даний час Державна фінансова інспекція України) було розпочато декілька років тому з започаткування і впровадження в роботі нових форм контролю – державного фінансового аудиту, перевірок державних закупівель та операційного аудиту. До речі ці нові різновиди державного контролю були законодавчо закріплені за ДКРС.

Поряд з цим, Указом Президента України від 09.12.2010 №1085/2010 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» орган ДКРС – Головне контрольно-ревізійне управління України було реорганізовано в Державну фінансову інспекцію України, яка здійснює свою діяльність на підставі Положення, затвердженого Указом Президента України від 23.04.2011. В цілому реорганізація звелася до зміни назви органу, скорочення чисельності та структури державного органу. Будь-яких стратегічних змін у функціях та завданнях державного фінансового контролю не відбулося.

На нашу думку, в процесі реформування державних органів слід вивчати і впроваджувати передовий зарубіжний досвід, для того щоб процес змін носив глибинний і системний характер, передбачаючи нову концепцію розвитку.

Наприклад, головним завданням Управління загального обліку (Government Accountability Office, GAO; колишнє the General Accounting Office) є забезпечення повноважень Конгресу США в питаннях здійснення нагляду за діями уряду та оцінці вартості урядових програм. Управління загального обліку (далі – Управління) надає Конгресу різноманітні послуги, пов'язані з контролем, самі важливі з яких – це проведення аудиту, оцінка або аналіз виконання федеральних програм та діяльності федеральних органів в цілому. Крім доручень Конгресу, Управління виконує також доручення голів його комітетів. Приймаються до розгляду і виконання доручення членів меншості (опозиції) в Конгресі, при цьому відношення до них таке ж як і до доручень голів комітетів. Управління по мірі можливості виконує і звернення окремих

членів Конгресу. Частину досліджень Управління проводить відповідно до своїх функцій і завдань, а також у відповідності з законодавчими нормами.

В полі зору Управління загального обліку знаходиться практично кожна федеральна програма, діяльність і функції федеральних органів, тобто широке коло питань – від озброєння до ліків, від інвентаризації усіх ресурсів держави до стану комунального господарства міст. Основними галузями контролю являються стан ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності, сільське господарство, оборона, енергетика, навколишнє середовище, міжнародні відносини, міжурядові домовленості, податки, транспорт, фінанси і бюджет, охорона здоров'я, програми житлового будівництва, страхування та інформаційна сфера.

Робота Управління організована таким чином, що дозволяє співробітникам концентрувати свої зусилля на конкретних питаннях та ділянках роботи, в яких вони мають високий рівень компетентності. Коли виконання завдань вимагає вузьку спеціалізацію то на допомогу штатним працівникам залучаються зі сторони експерти та фахівці відповідних галузей.

Приблизно половина співробітників апарату Управління працюють в регіональних та зарубіжних підрозділах. Коли виникає необхідність вони виїжджають у відрядження для проведення перевірок, збору необхідних даних, отримання інформації безпосередньо з перших джерел.

Щоби забезпечити високу якість роботи, тобто провести перевірку ретельно і об'єктивно, працівники Управління підтримують постійний зв'язок з відповідними підрозділами Конгресу. Ці контакти важливі для забезпечення високо професійного рівня контролю та зосереджені на актуальних питаннях.

Перед початком реалізації окремих доручень Конгресу співробітники Управління зустрічаються з його відповідними представниками. Обговорюється мета та завдання перевірки, її зміст і обсяги, об'єкти дослідження виходячи з наявних ресурсів, які дані необхідно отримати, та в якому вигляді представити результати для розгляду.

У низці випадків співробітники Управління допомагають представникам Конгресу точніше сформулювати завдання для того щоб воно в повній мірі відповідало повноваженням контролерів. Управління також може запропонувати альтернативні рішення виконання завдань виходячи з необхідності ефективного реалізації своїх повноважень.

Якщо домовленість, досягнута в ході попереднього обговорення виконання доручення, суттєво відрізняється від початкового варіанту, Управління звертається до відповідного органу Конгресу письмово для підтвердження змін. Іноді зміст доручення може змінюватись в ході його виконання, наприклад внаслідок зміни завдання Конгресу, відсутності необхідних даних або зміни методології перевірки.

Попередні контакти з Конгресом по суті наданих доручень також

необхідні для того щоб уникнути дублювання. В таких випадках доручення можуть об'єднуватись. Перевірка, що вже проводиться, також може доповнюватись питаннями, що цікавлять ініціатора контрольного заходу. Зворотній зв'язок, про який йде мова, дозволяє внести ясність в ситуацію, коли наприклад одна з перевірок, яка в достатній мірі задовольняє вимоги Конгресу і необхідності проводити нову перевірку немає.

Після отримання відзивів Управління розглядає звіт з врахуванням отриманих зауважень і при необхідності вносить відповідні корективи. Після цього він скеровується в Конгрес разом з наданими зауваженнями.

Генеральний контролер США щорічно скеровує Конгресу звіт про проведену Управлінням роботу. Цей матеріал відкритий для громадськості і засобів масової інформації. Крім цього, щорічно звітуються про пропозиції які були надані Конгресу за результатами проведених аудитів, які з них були прийняті та ті які були відхилені. Щомісячно інформується Конгрес про перелік проведених аудитів, з якими також ознайомлюють громадськість і засоби масової інформації.

До додаткових послуг, які можуть надаватись Конгресу, відноситься поточна інформація з фінансових питань. В складі Управління є група кваліфікованих слідчих для розслідування справ, пов'язаних з порушеннями кримінального та цивільного законодавства. Результати розслідувань передаються Міністерству юстиції або іншим правоохоронним структурам.

Управління також здійснює для Конгресу юридичний супровід. За його запитом Генеральний контролер надає висновки по юридичним аспектам реалізації урядових програм. Співробітників Управління залучають також до підготовки проектів законів, надання тлумачень і роз'яснень законодавства з питань бюджету та використання державних ресурсів.

Коли Конгрес підозрює, що американський уряд ігнорує або приховує будь-яку проблему, він скеровує для проведення розслідування державних аудиторів. Зазвичай співробітники Управління приходять до висновку, що стан справ з того чи іншого питання, яке досліджується, є значно гіршим ніж очікувалось.

Управління, яке часто називають органом розслідувань Конгресу, заслужив свій авторитет завдяки непідкупності, чесності та професіоналізму. Управління протягом десятиріч має сильні позиції в галузі державного фінансово контролю за використанням ресурсів і веденням обліку і звітності. За його власними оцінками Управління економить уряду десятки мільярдів доларів щорічно.

**Мельник Р.О.,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет,  
**Мельник А.Р.**

## **СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТОК АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ НЕЗАЛЕЖНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

Період становлення ринкової економіки в Україні характеризується суттєвими змінами в суспільно-господарській діяльності, формуючи одночасно різноманітні соціально-економічні фактори впливу на цю діяльність. Перехід до ринкових відносин зумовив потребу в системі незалежного фінансового контролю, яка ставить собі за мету захист інтересів користувачів фінансової звітності та іншої економічної інформації.

Аудиторська діяльність як важливий елемент цієї системи почала функціонувати в Україні як підприємницька діяльність з дати прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 року № 3125-12, остання редакція якого була датується 14.09.2006 року №140-V (далі – Закон). Відповідно до даного Закону аудиторська діяльність – це підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне та методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг [2].

Як бачимо, предметом аудиторської діяльності у Законі чітко визначено аудит (аудиторську перевірку) та аудиторські послуги. Заслужує на увагу дослідження змісту офіційного трактування визначення аудиту як категорії. Так, у редакції Закону від 1993 року є наступне визначення: «Аудит - перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам» [1].

В новій редакції Закону від 2006 року пропонується наступне визначення: « Аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою визначення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах на відповідність вимогам Законам України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів» [2].

Аналізуючи відмінності даних визначень в редакції Законів від 1993 та 2006 років як за формою, так і за змістом, зупинимось на основних моментах (табл. 1).



## Відмінності трактувань визначення аудит в редакціях Закону від 1993 та 2006 років [1;2]

№ п/п	Редакція Закону 1993 року	Редакція Закону 2006 року
1	перевірка публічної бухгалтерської звітності	перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності
2	з метою визначення достовірності їх звітності	з метою визначення незалежної думки аудитора про її достовірність
3	перевірка ... про фінансово-господарську діяльність	перевірка ... (відсутній конкретний предмет перевірки)
4	повнота і відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам	достовірність в усіх суттєвих аспектах на відповідність вимогам Законам України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів

Аналізуючи тенденції змін у трактуванні суті аудиту в редакції Закону від 2006 року, слід зазначити, що законодавці змінили як об'єкти аудиторської перевірки, так і саму мету аудиту. Зазначимо, що в редакції Закону від 2003 року метою аудиту було «підтвердження достовірності звітності», а відповідно до редакції Закону 2006 року її розширили і визначили як «висловлення незалежної думки аудитора», що свідчить про зближення цієї категорії у відповідності із Міжнародними стандартами аудиту (далі – МСА), в яких чітко визначено, що метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності (MAC 200). Її досягають через висловлення аудиторами думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності. Серед важливих чинників, згідно висновків Зеленої книги «Політика аудиту: уроки кризи»[3], які сприяють стабілізації фінансової системи після фінансової кризи відводиться потенційним можливостям удосконалення функцій аудиту, підвищення його ролі, чіткого обґрунтування на законодавчому рівня вимог до аудиту і визначення сфери його застосування. Тобто можна зробити висновок, що мета аудиту, як незалежного фінансового контролю полягає в сприянні фінансової стабільності як конкретного суб'єкта господарювання так і країни в цілому.

Інший не менш важливий фактор, який потребує дослідження - це комплексний і глибокий аналіз постійності (стабільності) та відповідності (адекватності) законодавчої бази, яка регулює сферу ринків капіталу

(фінансового ринку) за період, у якому здійснюється (проводиться) обов'язкове проведення аудиту фінансової звітності.

Отже, на нашу думку, питання політики аудиту, його ролі як системи незалежного фінансового контролю, потрібно розглядати не окремо, а в контексті із дослідженням та аналізом здійснення регуляторної реформи фінансового ринку.

#### Література:

1. Про аудиторську діяльність: закон України від 22 квітня 1993 р. N 3125-XII // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.liga.net>
2. Про аудиторську діяльність: закон України від 22 квітня 1993 р. N 3125-XII (у редакції Закону України від 14 вересня 2006 р. N 140-V) // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.liga.net>
3. GREEN PAPER Політика аудиту: уроки кризи [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.bakertillyukraine.com/media/GREEN%20PAPER\\_Audit%20Policy\\_ua.pdf](http://www.bakertillyukraine.com/media/GREEN%20PAPER_Audit%20Policy_ua.pdf)

УДК 657

**Мельничук І.В.,**

к.е.н., викладач кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

## **ПРОБЛЕМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ В ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В ПРОЦЕСІ АНАЛІЗУ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

Інформаційне забезпечення інноваційної діяльності є актуальним, оскільки як інвесторам, так і управлінцям необхідно приймати відповідні управлінські рішення. Однак стан інформаційного забезпечення за цим видом діяльності є незадовільним - лише деякі дані знаходять відображення в системі бухгалтерської документації та фінансової звітності.

Відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку підприємство відокремлює операційну, фінансову й інвестиційну діяльності та відображає в системі бухгалтерського обліку відповідні облікові потоки щодо капітальних витрат, витрат на виробництво та збут продукції, фінансових витрат і доходів. Інноваційна діяльність не визнається як відокремлена сфера в обліку. Інноваційні процеси на підприємстві пов'язанні з усіма сферами діяльності і це ускладнює аналітичні процедури щодо збору інформації про інноваційні витрати, інноваційні доходи та фінансові результати від впровадження нововведень у сферу створення, виробництва та використання.

Створення інформаційної бази для аналізу починається з групування інформації у первинних документів, які є підставою відображення відповідних

сум на рахунках обліку. Далі шляхом систематизації та накопичення у відповідних облікових регістрах бухгалтерського обліку формується інформація про фактичні дані інноваційних процесів на підприємстві із зазначенням їх потоків покриття витрат періодів.

Висновок щодо наявності інвестиційно-інноваційної діяльності на підприємстві можна скласти на основі аналізу форми №1 «Баланс», а саме через структуру та динаміку таких показників як залишкова вартість основних засобів та нематеріальних активів на початок та кінець звітних періодів (рядки 010, 030), вартість незавершеного будівництва (рядок 020), довгострокові кредити банків (рядок 440), цільове фінансування та забезпечення (рядок 430). Ці дані формують попереднє уявлення про інвестиційні потоки, які мають зв'язок з виконанням інвестиційно-інноваційних проектів та програм.

Дані щодо динаміки виручки, собівартості та фінансових результатів господарської діяльності в цілому, та її окремих сегментів зокрема, на певний період часу та в порівнянні з минулим періодом, відображені у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» (рядки 010,035,040,050,055,100,105,170,175, 220,225). Однак не можливо точно визначити приналежність даних показників до інноваційної діяльності, не використовуючи дані бізнес-проекту, та скласти висновки щодо впливу інновацій на зміну цих показників. Так, в структурі виручки підприємства можуть об'єднуватись дані щодо реалізації як інноваційної продукції, так і її аналога, вже не кажучи про виокремлення інноваційної продукції в розрізі окремих інноваційних проектів. Відтак, необхідно інформацію уточнювати в річному звіті до фінансової звітності, а також у відповідних бухгалтерських записках, довідках, розшифровках до визначення загальних показників виручки по підприємств у цілому та за інноваційними видами продукції зокрема.

Не мають інформаційної цінності щодо аналізу інноваційної діяльності й інші форми звітності: № 3 «Звіт про рух грошових коштів», №4 «Звіт про власний капітал» та № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». За даними форми № 3 можна визначити загальні тенденції щодо надходження та використання грошових потоків в розрізі операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, які взаємопов'язані з інноваційними процесами на підприємстві, однак стверджувати приналежність цих потоків до інноваційних витрат та доходів лише на основі цих показників не можна. Інноваційна діяльність пов'язана з капітальними інвестиціями, які пов'язані з придбанням основних засобів інноваційного спрямування та нематеріальних активів (ноу-хау, промислові зразки, патенти), витратами на створення знань (витрати на дослідження та розробку), виробничими витратами та витратами на збут (операційні витрати) і доходами від реалізації інновацій (дохід (виручка) від реалізації продукції).

Отже, показники фінансової звітності, які визначають стандарти

бухгалтерського обліку, дають можливість:

- отримати попередній висновок про наявність інноваційних проектів на підприємстві;

- сформулювати рішення щодо можливості фінансового забезпечення інноваційно-інвестиційних проектів та програм, тобто джерел фінансування інноваційних витрат і наявність відповідної технічної бази підприємства для впровадження інноваційних змін;

- виявити форми інвестиційної діяльності, які існують на підприємстві;

- показати зміни у динаміці виробництва та збуту продукції підприємства в порівнянні з попереднім періодом.

Таким чином, для проведення аналізу інноваційних проектів і програм мало керуватись загальними економічними показниками фінансової звітності, структура оцінки та розкриття інформації щодо інноваційної діяльності повинна базуватись на деталізації й аналітичній оцінці похідних від загальних бухгалтерських показників, що характеризують наявність на підприємстві інноваційних процесів.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» – Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua> (15.10.2012 р.);

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» – Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua> (15.10.2012 р.);

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів» – Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua> (15.10.2012 р.).

УДК 658.59

**Микитюк П.П.,**

д.е.н., професор кафедри менеджменту  
організацій та інноваційного підприємництва,  
Тернопільський національний економічний університет

## **АНАЛІЗ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ: НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ**

На нашу думку, комплексний аналіз інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства має охоплювати п'ять етапів аналізу, функціонально пов'язаних між собою (рис. 1).



Рис. 1. Схема комплексного аналізу інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств

Перший та другий етапи інтегровані в процес формування стратегічної політики підприємства на основі аналізу факторів внутрішнього і зовнішнього середовищ. На даних етапах аналізують можливі варіанти розвитку підприємства та визначають його можливості, потреби в інвестиціях, шукають можливі альтернативи інвестування. Одночасно з цим оцінюють роль власного капіталу у формуванні й розвитку інвестиційно-інноваційного потенціалу. Потім аналізують вплив основних техніко-економічних факторів на зміну структури інвестиційно-інноваційного потенціалу протягом звітного періоду порівняно з попереднім та виявляють внутрішньогосподарські резерви зростання інвестиційно-інноваційного потенціалу підприємства.

На третьому етапі здійснюють оперативний аналіз інвестиційно-інноваційної діяльності, що має такі складові (рис. 2). У процесі аналізу поточної інвестиційно-інноваційної діяльності розраховують показники ефективності поточної інвестиційно-інноваційної діяльності: просту норму прибутку на акціонерний капітал, коефіцієнт поточної ліквідності, коефіцієнт використання витрат підприємства на інноваційну діяльність, коефіцієнт співвідношення придбаних і самостійно розроблених інновацій тощо й аналізують поточні витрати на НДДКР, придбання нематеріальних активів і основних засобів на основі динаміки зміни величини витрат на інноваційну діяльність та кількості інвестиційно-інноваційних проектів, що перебувають у розробці підприємства, у звітному періоді порівняно з попереднім.

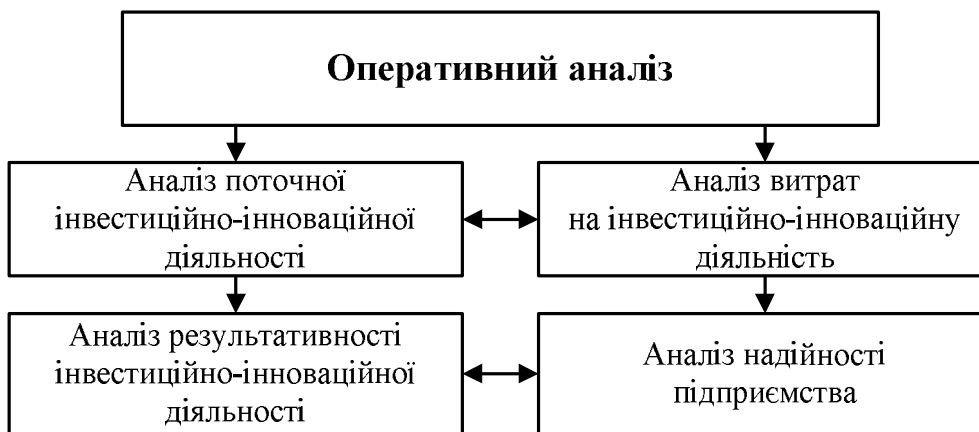


Рис. 2. Схема оперативного аналізу інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства

Виявляють вплив основних факторів на зміну цих показників. Потім конкретизують внутрішні резерви підвищення інвестиційно-інноваційної активності підприємства.

На етапі аналізу результативності інвестиційно-інноваційної діяльності визначають результативність інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства за допомогою розрахунку відповідних показників (коефіцієнт збалансованості грошових потоків, показник частки прибутку від інноваційної діяльності в загальному обсязі прибутку підприємства та ін.). Аналізують динаміку показників порівняно з попередніми періодами, оцінюють ефективність реалізованих підприємством інновацій та їхнього впливу на показники ефективності функціонування підприємства, водночас виявляють можливі резерви поліпшення цих показників.

Наступний етап – аналіз надійності підприємства, а саме фінансових результатів підприємства, деталізований аналіз за його підсистемами (у т. ч. інвестиційно-інноваційної підсистеми) й аналіз загальних вхідних, вихідних грошових потоків. Також здійснюють факторний аналіз впливу ефективності інвестиційно-інноваційної діяльності на рівень надійності підприємства, на рівень його платоспроможності, рентабельності, ділової активності, ліквідності балансу тощо.

Етап ретроспективного аналізу, необхідний для формування інформаційної бази і створення передумов для стратегічного управління. Він охоплює оцінку кількісних та якісних показників, що відображають ефективність інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства.

На завершальному етапі аналізують причини, що стримують інвестиційно-інноваційний розвиток, і це дає змогу розробити заходи для подальшого розвитку інвестиційно-інноваційної діяльності; підбиваються підсумки інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства у порівнянні з попереднім періодом.

Таким чином, можна зробити висновок, що роль і значення інвестиційно-

інноваційної діяльності повною мірою виявляється у відтворювальному процесі підприємств. Сучасні умови економічного розвитку вимагають від підприємств не тільки активізації інвестиційно-інноваційної діяльності, але й удосконалення методів її організації, правильний вибір стратегії й пріоритетів розвитку інноваційної сфери, зокрема, за рахунок виявлення та використання ресурсів, спрямованих на підвищення ефективності її проведення. Це можна зробити за допомогою економічного аналізу інноваційної діяльності, що дасть можливість керівникам підприємств виявити як сильні, так і слабкі сторони цієї діяльності, дозволить приймати раціональні управлінські рішення та ефективно керувати не тільки інвестиційно-інноваційною діяльністю, але й підприємством в цілому.

УДК 311.2

**Надвиничний О.А.,**

аспірант кафедри економічного аналізу і статистики,  
Тернопільський національний економічний університет

## **ПРАКТИЧНЕ ЗАСТОСУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ МАРКЕТИНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ**

Зміни в ринковому середовищі та потреба в пристосуванні підприємств до них вимагають особливої уваги до здійснення маркетингової діяльності та її аналізу. Це пов'язано з тим, що бізнес-процес “Маркетинг” знаходиться під інтенсивним впливом динамічного ринкового середовища та інших бізнес-процесів підприємства.

Маркетинг як бізнес-процес в практичній діяльності підприємств-виробників-виробників віконних профілів реалізує наступні основні функції:

- організація і здійснення маркетингових досліджень (аналіз і прогнозування ринку, вивчення потреб, побажань споживачів, дослідження маркетингових стратегій конкурентів);
- розробка стратегії маркетингу (аналіз поточної стратегічної позиції на ринку, визначення маркетингових цілей, розробка стратегії маркетингу);
- формування товарної політики ( прийняття рішень про розширення товарного портфелю, розробку нових продуктів, зняття товарів з виробництва; планування асортименту продукції);
- створення брендів (упаковка, назва, органолептика);
- розробка цінової політики (вивчення необхідної інформації для прийняття рішень щодо цін, розробка цінової стратегії, визначення цін на товари, прийняття рішень щодо зміни ціни);
- формування політики розподілу (вибір стратегій комунікацій у каналах розподілу та їх реалізація);

– розробка комунікаційної політики (організація рекламної діяльності, стимулювання збуту, персонального продажу, заходів щодо зв'язків з громадськістю, участь підприємств у ярмарках і виставках; оцінка ефективності заходів щодо просування товарів);

– контроль маркетингу (контроль результатів збуту продукції, частки ринку, прибутковості, маркетингових витрат, визначення ефективності тактичних маркетингових заходів).

В Україні практичне застосування економічного аналізу бізнес-процесів підприємства, в тому числі й маркетингової діяльності випереджає розвиток його теоретичних основ, що негативним чином вплинуло на трактування його сутності, організаційно-методичне забезпечення. Звернемося до актуальних проблем теорії та практики здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності. До основних проблем, які стосуються теорії належать: неоднозначні підходи до трактування понятійного апарату економічного аналізу маркетингової діяльності, зокрема простежується ототожнення поняття економічного аналізу маркетингової діяльності з поняттям маркетингового аналізу, теоретичних основ реалізації діагностичної функції економічного аналізу в частині аналізу маркетингової діяльності.

До основних проблем, які стосуються організаційно-методичного забезпечення, слід віднести відсутність практики залучення зовнішніх аналітиків для здійснення економічного аналізу бізнес-процесів підприємства включаючи маркетингову діяльність, організаційних підходів до самостійного здійснення аналітичних досліджень бізнес-процесів підприємства, зокрема, недосконалість інформаційного забезпечення, недостатня кваліфікація аналітиків підприємства, їх упередженість в оцінці роботи підрозділів, несвоєчасність прийняття управлінських рішень на основі результатів економічного аналізу. Також існує відчутний дефіцит доступних методичних розробок для здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності підприємств-виробників продовольчих товарів, що дозволило б дати об'єктивну оцінку ефективності здійснення бізнес-процесу “Маркетинг”, дослідити причинно-наслідкові зв'язки проблемних ситуацій, а також сформулювати пропозиції щодо удосконалення маркетингової діяльності задля уникнення проблем в майбутньому. В той же час методики аналізу маркетингової діяльності, підходи до реалізації діагностичної функції діяльності промислових підприємств вже розроблені, мають відкритий доступ та активно впроваджуються.

Практичне застосування економічного аналізу маркетингової діяльності підприємств в Україні переважно здійснюється консалтинговими фірмами, які володіють обмеженими в доступі методиками, що є їх розробками та об'єктом їх інтелектуальної власності. Вважаємо, що відкритий доступ до методик економічного аналізу маркетингової діяльності підприємств дозволить



збільшити операторів цієї послуги, а також допоможе підприємствам спробувати здійснити його власними силами при неможливості або небажанні залучення сторонніх експертів-аналітиків.

УДК 657.631

**Назарова І.Я.,**  
к.е.н., старший викладач  
Тернопільський національний економічний університет

## **ДОСАНАЦІЙНИЙ АУДИТ ПРИ РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА**

Прийняття рішення про реорганізацію підприємства потребує певних дій щодо підтвердження доцільності її проведення. Немаловажну роль в цьому випадку відіграє досанаційний аудит, який, застосовуючи значну кількість різноманітних аналітичних процедур, дає попередню оцінку необхідності санації шляхом реорганізації. Найбільша потреба в аналітичному обґрунтуванні реорганізаційних перетворень виникає саме в умовах, коли з її допомогою підприємство намагається вийти з кризового стану, провести оздоровлення, забезпечити стійкий розвиток та підвищення ефективності роботи, за допомогою санаційних заходів уберегти підприємство від банкрутства.

При проведенні досанаційного аудиту, насамперед, потрібно встановити глибину фінансової та платіжної кризи, її причини, визначити санаційну спроможність самого підприємства та доцільність залучення додаткових ресурсів зі сторони. Відповідно до вимог Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, обов'язковою умовою є зазначення в аудиторському висновку можливостей стабільного функціонування і розвитку підприємства у майбутньому, і навпаки - його схильності до банкрутства.

Проведення досанаційного аудиту має бути передбачене планом санації. Такий план пропонуємо побудувати відповідно до вимог Положення про порядок проведення досудової санації господарських товариств, у статутних фондах яких державна частка перевищує 25 відсотків, та державних підприємств, щодо яких прийнято рішення про приватизацію [1]. Згідно вищенаведеного положення план санації повинен містити таке:

1. Відомості про фінансовий стан, що містяться у підтверджених аудиторською фірмою формах фінансової звітності, розрахунках коефіцієнтів фінансової стійкості, платоспроможності, ліквідності, схильності до банкрутства та їх аналіз.

2. Заходи щодо відновлення платоспроможності через можливу реструктуризацію заборгованості, перепрофілювання діяльності, закриття нерентабельних виробництв, продаж та передачу в оренду частини майна,

скорочення чисельності працівників.

3. Розрахунок потреби в коштах та визначення джерел фінансування санаційних заходів (за рахунок інвесторів, власників, одержаної фінансової допомоги, з бюджету, від реалізації чи здачі майна в оренду).

4. Умови участі інвесторів і кредиторів у здійсненні санації (набуття права власності на майно, задоволення вимог кредиторів та інше).

5. Очікувані наслідки виконання плану санації.

Замовниками досанаційного аудиту є, з одного боку, власники підприємства, його засновники, акціонери, які хочуть вивести підприємство з кризового стану шляхом його реорганізації, з іншого - самі санатори, тобто особи, які мають можливість провести оздоровлення підприємства.

Об'єктом аудиту є майно та зобов'язання суб'єктів господарської діяльності, що перебувають у кризовому стані і потребують санації. Під час проведення такого аудиту особливу увагу слід звернути на ліквідність наявного майна, визначення його ринкової (справедливої) вартості. Аудитор повинен дати характеристику зовнішнім факторам, що вплинули на незадовільний фінансовий стан підприємства. При цьому він має використовувати аудиторські процедури, за якими визначається платоспроможність, ліквідність майна підприємства, його схильність до банкрутства.

Особливістю досанаційного аудиту є також те, що в процесі його здійснення повинна бути дана прогнозна оцінка санаційної спроможності підприємства, визначені шляхи виходу з кризи. Водночас із розробленням заходів щодо підвищення ефективності виробництва, розширення асортименту продукції, скорочення витрат, прискорення оборотності активів тощо, доцільно розробити ряд заходів оздоровчого типу. До них можна віднести:

- виділ і продаж окремих сегментів майнового комплексу, які є збитковими;
- продаж та здачу в оренду незавершеного будівництва, частини основних засобів, які не використовуються у виробництві;
- використання нового обладнання, технологій на умовах лізингу, реалізацію основних засобів лізинговій компанії з одночасним отриманням їх від неї в оренду (зворотний лізинг);
- реалізацію наявних цінних паперів інших суб'єктів господарювання;
- погашення заборгованості дебіторів за допомогою примусового стягнення, обміну векселями та ін.;
- зменшення кредиторської заборгованості шляхом її реструктуризації, видачі векселів, розстроченні заборгованості тощо.

Узагальнюючи вищесказане можна стверджувати, що досанаційний аудит є невід'ємним при прийнятті рішення щодо необхідності проведення реорганізації в рамках санації підприємства. Разом з тим, зважаючи на останні події в нашій державі і, відповідно, потребу значної кількості підприємств у запровадженні оздоровчих процедур, в тому числі і реорганізації, він потребує

більшої уваги та запровадження окремого нормативного акту, що врахував би всі особливості проведення саме досанаційного аудиту.

Література:

1. Положення про порядок проведення досудової санації господарських товариств, у статутних фондах яких державна частка перевищує 25 відсотків, та державних підприємств, щодо яких прийнято рішення про приватизацію. Затверджено наказом ФДМУ N 1865 від 12.10.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0936-01>.

УДК 657.1

**Олійник О.В.**,  
д.е.н, професор,  
проректор, професор кафедри аналізу і статистики,  
**Лаговська О.А.**,  
к.е.н., доцент,  
докторант кафедри бухгалтерського обліку,  
Житомирський державний технологічний університет

## **ІНСТИТУАЛІЗАЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ**

Зміна суспільно-економічної формації та глибокі структурні зрушення в інституційному середовищі, що відбуваються з кінця ХХ ст., зумовлюють необхідність розробки нових та удосконалення існуючих концепцій економічного аналізу, пошук подальших напрямів його розвитку як прикладної функціональної науки, професійної діяльності, навчального предмета.

Становлення постіндустріальної економіки визначає інформаційно-аналітичну діяльність як окремий вид економічної діяльності, економічний аналіз стає засобом формування основного ресурсу економіки – інформації. Подальший розвиток економічного аналізу потребує фундаментального перегляду низки методологічних підходів, збагачення його концептуальних положень результатами вітчизняних і західних наукових розробок, адаптованих до національних умов. Позитивний результат може бути досягнутий в рамках міждисциплінарних досліджень з урахуванням традицій (в тому числі наукових), історичних і соціальних передумов формування системи економічного аналізу. Комплекс проблем, пов'язаних з інституційними факторами, що впливають на зміст і структуру економічного аналізу, є новим напрямом в економічній науці. Економічний аналіз як професійна діяльність реалізується як: 1) основна – окремий вид діяльності, що належить до сфери послуг, 2) сервісна – функція управління, що забезпечує інформаційну систему для обґрунтування управлінських рішень. Потреба в аналітичній діяльності обумовлена такими причинами (рис.1).

## ПРИЧИНИ, ЩО ВИЗНАЧАЮТЬ НЕОБХІДНІСТЬ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ЯК ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

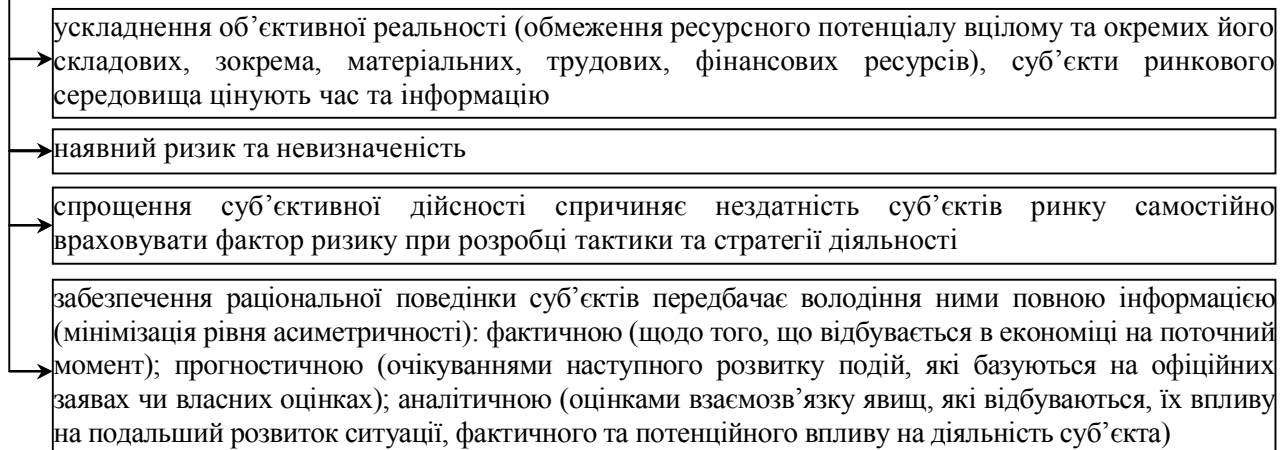


Рис. 1. Причини, що визначають необхідність економічного аналізу як професійної діяльності

Дослідження основних чинників трансформаційних змін в системі економічного аналізу надало можливість дійти висновку, що в Україні, як і у більшості інших країн світу, виникає необхідність функціонування підприємства в умовах нового інформаційного середовища, що, в свою чергу, викликає потребу становлення інформаційно-аналітичної діяльності як основного виду діяльності. Для її розвитку необхідним є формування відповідних інститутів, визначення їх ієрархії та порядку управління. У всіх сферах діяльності, де концентруються потужні інформаційні потоки, організовуються аналітичні служби. Зокрема, на різних ієрархічних рівнях системи державного управління створюються такі служби в межах Верховної Ради України, різних міністерств, Антимонопольного комітету, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Державного комітету статистики України, Державної податкової служби України, Державної контрольно-ревізійної служби України, Державного казначейства, Обласних державних адміністрацій (Управління з економіки), Міських виконавчих комітетів та інші. Інформаційно-аналітичні структури функціонують і в складі таких суб'єктів, як засоби масової інформації, професійні спілки, політичні та ідеологічні служби тощо. Безпосередньо виконавцями інформаційно-аналітичних досліджень можуть бути і спеціалізовані інформаційно-аналітичні структури (як приватні, так і державні – наприклад, Державне агентство з розповсюдження статистичної інформації Державного комітету статистики України), аудитори або аудиторські фірми, консалтингові фірми, науково-дослідні заклади, фахівці-аналітики.

Однією із проблем в контексті інституалізації інформаційно-аналітичної діяльності є відсутність в Україні агентств за аналогом із західними, що проводять рейтингові дослідження діяльності різних економічних суб'єктів, не сформованість баз даних для наукового обґрунтування нормативних індикаторів за різними показниками та коефіцієнтами в розрізі суб'єктів за видами економічної діяльності, формами власності, масштабами діяльності тощо, низький рівень інформаційно-

аналітичної культури користувачів та виконавців економічних робіт, в цілому відсутність цілеспрямованих системних досліджень аналітичного забезпечення розробки, обґрунтування та коригування стратегій на рівні держави, регіонів, видів діяльності, окремих інститутів тощо.

Звичайно, кожний із вказаних суб'єктів інформаційно-аналітичної діяльності має різні за змістовним наповненням та цільовим спрямуванням запити. Для одних це – обґрунтування концепцій розвитку різних об'єктів, пріоритетів такого розвитку з метою коригування управлінських дій; для інших – задоволення потреб користувачів різного рівня за окремою звуженою метою для отримання нових знань за поставленою проблемою. Базовим тут є те, що у процесі економічного аналізу як інформаційно-аналітичної діяльності формується нове якісно змістовне знання на базі інтелектуальної обробки інформаційних масивів щодо обраного економічного об'єкта, що зменшує невизначеність та ризики діяльності суб'єкта. Чим точнішою і повнішою є сформована таким чином інформаційна модель економічного об'єкта як на макро-, так і на мікрорівні, тим ширшими є можливості щодо формування рекомендацій та пропозицій з її удосконалення. Результативна аналітична інформація (результат, отриманий при здійсненні економічного аналізу як інформаційно-аналітичної діяльності), що може бути віднесена за змістовними ознаками до сфери послуг, виокремлюється як об'єкт купівлі-продажу, має свою ринкову вартість, на неї є попит та пропозиції. Відповідно, можемо констатувати наявність та розвиток ринку аналітичних послуг.

УДК 657.6

**Петрик О.А.,**  
д.е.н., професор,  
ДВНЗ «Київський національний економічний  
університет ім. Вадима Гетьмана»

## **РОЗВИТОК СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТУ В УКРАЇНІ**

Майже за 20 років свого становлення і розвитку в Україні аудит сформувався як самостійна професія, став видом підприємницької діяльності, новим економічним інститутом, виокремився у галузь наукових знань. Теперішній стан аудиторської діяльності у світі та у нашій державі, у тому числі із огляду на прояви та наслідки глобальної економічної кризи і кризи довіри до фінансової інформації господарюючих суб'єктів, вимагає прискіпливої уваги законодавців та професійних організацій до вирішення питання створення цілісної та ефективної системи контролю якості аудиту.

Якість аудиту із вузькопрофесійної проблеми перетворилася на суспільно-значиму, оскільки визначається інтересами широкого кола користувачів

фінансової звітності, підтвердженої аудиторами.

У частині нормативного регулювання питання контролю якості аудиту в Україні діє низка документів прийнятих Аудиторською палатою України: «Положення про Комісію Аудиторської палати України з контролю якості та професійної етики», «Положення про Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг» «Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг», «Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні», «Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні», Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»; також чинними є стандарти Міжнародної федерації бухгалтерів: Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ 1) «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»; МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності». Разом з тим, аналіз вітчизняної практики їх застосування доводить, що існують суттєві проблеми їх реальної реалізації та повноти нормативної урегульованості окремих аспектів.

До першочергових заходів, які потребують реалізації з метою створення цілісної та ефективної системи контролю якості аудиту в Україні, на нашу думку, слід віднести наступні:

- удосконалення національного законодавства з питань зовнішнього і внутрішнього контролю якості аудиту, приведення його у відповідність до міжнародних стандартів та кращої світової практики;
- створення і функціонування в Україні органу суспільного нагляду в аудиті, який би повною мірою відповідав вимогам 43 Директиви ЄС;
- посилення вимог професійних аудиторських організацій до своїх членів в частині забезпечення необхідного рівня якості їх роботи;
- виокремлення в особливу зону контролю якості аудиторських перевірок суспільно-значимих суб'єктів господарювання;
- формування взаємопов'язаних механізмів контролю якості аудиту на державному рівні, на рівні окремої аудиторської фірми та на рівні конкретного аудиторського завдання;
- посилення вимог по дотриманню аудиторами норм професійної етики та міжнародних стандартів аудиту;
- удосконалення внутрішніх систем контролю якості аудиторських фірм;
- перегляд (посилення) законодавчих вимог до порядку сертифікації аудиторів в Україні в частині етапів і термінів навчання, рівня знань і професійної підготовки; переліку дисциплін, знаннями з яких повинен володіти аудитор; вимог до безперервної освіти. Врахування аспекту

сертифікації аудиторів у побудові системи контролю якості аудиту є однією з основоположних умов, оскільки підвищення вимог до рівня знань, компетенцій та кваліфікації аудиторів створює необхідні передумови для їх якісної роботи;

- АПУ із залученням професійних організацій та широкого аудиторського загалу розробити чіткі деталізовані системи критеріїв оцінки якості роботи аудиторської фірми у цілому та оцінки якості окремого аудиторського завдання, тобто критеріїв визнання аудиторської послуги якісною;
- організувати об'єктивний підбір та навчання достатньої кількості контролерів для виконання зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів в Україні;
- створити методики зовнішнього і внутрішнього контролю якості аудиту, які б відповідали сучасним потребам таких перевірок і не мали формального характеру, а їх застосування дозволило б зменшити розрив між очікуваним замовником (або суспільством у цілому) рівнем якості аудиту та його фактичним станом;
- розробити механізм та методику регулювання якості (управління) на основі оцінки ризиків якості діяльності аудиторської фірми;
- забезпечити інформування громадськості про результати контролю якості роботи аудиторських фірм, а показник якості аудиту повинен безпосередньо впливати на процес їх рейтингування.

Унормування зазначених аспектів у законодавчому полі України та реалізація їх на практиці дозволить суттєво підвищити якість вітчизняного аудиту.

УДК 657

**Порохнавець Я.А.,**  
асистент кафедри обліку і контролю сфери послуг та соціальної структури,  
Мукачівський державний університет

## **ОСНОВИ ОЦІНКИ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ**

В сучасних умовах все ширшого запровадження ринкових засад в усі сфери економіки України зростає актуальність та невідкладність дослідження проблем оцінки природних ресурсів. Оцінка природних ресурсів потрібна для їх захисту від нераціонального використання, для формування ринку природних ресурсів, механізму відбору ефективних форм господарювання і економічно найсильніших підприємств, що використовують природні ресурси.

В економічній літературі виділяють такі види оцінки природних ресурсів:

- екологічна оцінка комплексу природних факторів, що обумовлюють формування і розвиток рослинного і тваринного світу з урахуванням антропогенних позитивних і негативних змін, що відбуваються в природних комплексах;
- соціальна оцінка суспільної споживчої вартості комплексу природних факторів, що впливають на умови життя людини;
- економічна оцінка суспільної споживчої вартості об'єкта природокористування як просторового базису розміщення виробництва, засобів виробництва і предметів праці, родовищ корисних копалин і сировини, джерел води та біологічних ресурсів.

Економічна оцінка природних ресурсів перш за все покликана забезпечувати об'єктивну стимулюючу плату за їх використання, адекватну компенсацію підприємствам-природокористувачам та власникам природних ресурсів за вилучені з обороту продуктивні землі, ліси, інші природні ресурси. Вона відіграє важливу роль у створенні дійового економічного механізму охорони навколишнього природного середовища, обґрунтуванні економічної ефективності альтернатив розвитку. Відсутність науково обґрунтованої плати за природні ресурси, побудованої на основі об'єктивної економічної їх оцінки, створює нерівні умови у виробничій діяльності підприємств, які використовують природні ресурси неоднакової якості.

Однак, економічна оцінка природних ресурсів продовжує залишатися складною і недостатньо розробленою проблемою. Серед економістів немає єдності поглядів щодо сутності оцінки, її ролі і значення в системі економічного регулювання процесів природокористування.

В теперішній час існують три основні підходи до визначення економічної оцінки природних ресурсів: затратний, результатний, рентний. Крім того, існує значна кількість методів економічної оцінки природних ресурсів, побудованих на основі комбінації згаданих основних підходів.

Затратна концепція економічної оцінки природних ресурсів передбачає вартісну оцінку природних ресурсів визначати за витратами на їх освоєння і підтримання експлуатаційної готовності [1]. Хибність даного підходу полягає в тому що він не враховує результативність використання природних ресурсів.

Прихильники результатного підходу пропонували давати оцінку природних ресурсів, виходячи із вартості продукції, виробленої на основі їх використання. Прихильником такого підходу був і єдиний Нобелівський лауреат серед радянських економістів Л.В.Канторович [2]. Результатна концепція також має недоліки. Некоректність цієї оцінки у зв'язку з різним значенням часового лагу використання природних і матеріально-трудоуних ресурсів, які беруть участь у створенні вартості продукту, виробленого на тій чи іншій ділянці аргументували різні вчені.



Дещо пізніше в економічній літературі з'явилися методичні підходи до оцінки природних ресурсів, які базуються на поєднанні результатної і затратної концепцій. Наприклад, М.Н. Лойтер пропонує при здійсненні економічної оцінки природних ресурсів сумувати ефект від їх споживання із затратами на освоєння [3]. Така комбінація затратного і результатного підходів, на нашу думку, не позбавляє її недоліків, притаманних кожному із них.

Основні положення рентного підходу викладені в працях В.В.Новожилова, який довів, що в основі оцінок ресурсів, розрахованих за результатами їх експлуатації, фактично лежать затрати праці, які є формою їх вираження [4]. Рентний підхід є найбільш поширеним і розробленим методом економічної оцінки природних ресурсів. Однак і проти рентного підходу вчені мають свої заперечення вчені. Так, І.Смагарінський вважав, що рентний підхід непридатний для грошової оцінки природних ресурсів [5].

Перераховані концепції хоча і містять в собі окремі суперечливі моменти, однак дають можливість отримувати хоча б наближений результат обчислення економічної цінності природних ресурсів. Неможливість отримати точну економічну оцінку природних ресурсів пояснюється існуючим на сьогодні економічним безсиллям перед вартісною оцінкою колосальної складності природи, її функцій і взаємозв'язків. Разом з тим слід підкреслити, що економічній оцінці підлягають тільки економічні функції природи, а фізіологічні, соціальні, екологічні функції можуть отримати вартісну оцінку тільки через їх взаємозв'язок з економічними функціями.

Не знецінення природних ресурсів, а недооцінку, заниження в сучасних умовах економічної цінності природи розглядають багато вчених і ставлять завдання розробки адекватного сучасній економічній і соціальній ситуації країни обліку вартості природних ресурсів.

#### Література:

1. Хачатуров Т.С. Экономика природопользования / [Хачатуров Тигран Сергеевич](#).-М.: Экономика,1982.- 256с.
2. Канторович Л. Шире использовать оптимизационные методы / Канторович Л., Албегов М., Безруков В. / Коммунист.- 1986.- №9.- с.44-54.
3. Лойтер М.Н. Природные ресурсы и эффективность капитальных вложений / Лойтер Моисей Нухимович. –М.: Наука, 1974. – 280 с.
4. Новожилов В.В. Проблемы измерения затрат и результатов при оптимальном планировании / Новожилов Валентин Валентинович.-М.: Наука, 1972.- 434с.
5. Смагаринский И. Экономическая оценка природных ресурсов / Экономические науки.- 1978.- №11.- с.81-89.

**Починок Н. В.,**  
викладач кафедри обліку у виробничій сфері,  
Тернопільський національний економічний університет

## **АНАЛІТИЧНА ПІДТРИМКА ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ В СИСТЕМІ ПРОЦЕСНОГО УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ**

Передумовою формування організаційно-методичних засад інформаційного забезпечення потреб менеджменту в аналітичних даних є вибір методичного підходу до управління персоналом в діяльності конкретного підприємства. Враховуючи необхідність формування та використання системи показників і критеріїв оцінки ефективності реалізації управлінських рішень у процесах формування, використання та розвитку персоналу підприємства, а також пріоритети можливостей застосування існуючих методичних підходів до управління відносно системи управління персоналом, вважаємо прийнятним використання саме процесного підходу. Обґрунтованість такого вибору підтверджується й тим, що у 2000 р. після виходу нової редакції Міжнародного стандарту ISO 9000 процесний підхід включений як обов'язковий принцип управління організацією. В результаті, за даними Fortune 1000, 90% найбільш успішних компаній завершили перехід на процесне управління [2, 94]. Відтак процесне управління персоналом можна визначити як послідовність дій з метою перетворення фінансових ресурсів у вигляді вкладень у формування, використання та розвиток персоналу в якісний та кількісний приріст людських ресурсів, що забезпечує розвиток та досягнення цілей підприємства та потреб персоналу.

Належність аналізу до функцій управління дозволяє сформулювати основні його завдання для реалізації напрямів ефективного використання персоналу. Є. В. Бистрицький та С. В. Поляков, характеризуючи функцію управління – аналіз, визначають її як процес генерування альтернатив на підставі ситуації, що склалась відносно об'єкта управління та бажаних значень параметрів, що задаються на фазі «Планування», з одного боку, і постановки діагнозу та виявлення причин відхилення руху системи від заданої траєкторії з іншого. На основі врахованих даних формулюються висновки про різні сторони роботи підприємства [1, 12-14]. Схожої позиції притримується і Д. К. Шевченко, зазначаючи, що реалізація функції аналізу відбувається у вигляді аналізу виконання плану затрат ресурсів і наявності їх економії чи перевитрат [3, 88]. На основі проведеного дослідження та визначених потреб менеджменту в аналітичній інформації сформульовано наступні завдання аналізу: аналіз тенденцій та закономірностей ефективності використання персоналу; виявлення факторів, які зумовлюють позитивні і негативні зміни в системі

управління персоналом; обґрунтування й оцінка ефективності прийнятих управлінських рішень; виявлення і вимірювання внутрішніх резервів підвищення ефективності використання персоналу і шляхів їх реалізації.

Вирішення вказаних завдань забезпечить належну інтерпретацію у вигляді аналітичної інформації реального стану складових системи управління персоналом.

При цьому аналіз витрат на формування персоналу дозволяє визначати: наймати працівника ззовні чи «створювати» зсередини; вкладати кошти в навчання недосвідчених працівників або в найм персоналу; звільняти чи перенавчати незатребуваних співробітників.

За результатами аналізу витрат на використання персоналу визначають: відповідність темпів зростання продуктивності праці та темпів зростання витрат на використання персоналу; як розподіляти між працівниками різних категорій виплати соціального спрямування; як впливають витрати на використання персоналу на собівартість продукції.

Аналіз витрат на розвиток персоналу дозволяє вирішувати наступні завдання: починаючи з якої кількості персоналу тієї чи іншої категорії доцільно організовувати внутрішнє навчання; якій категорії працівників надати пріоритет при перерозподілі видатків на реалізацію програм розвитку залежно від завдань господарюючого суб'єкта; через який часовий період можна чекати віддачі від вкладень в розвиток персоналу.

Накопичуючи статистичні дані всередині підприємства, можна з часом створювати прогностичні дані про витрати за фазами процесу відтворення персоналу, аналізувати отримані дані в розрізі витрат, в тому числі, в розрахунку на одного працівника.

З метою ефективного використання персоналу підприємства аналіз доцільно проводити за процесами формування, використання та розвитку персоналу, що сприятиме максимальному виявленню і використанню внутрішніх резервів підвищення ефективності праці. Така система показників аналізу економічної ефективності має складатися з трьох груп, що охоплюють: кількісні показники (чисельність працівників та витрати за етапами їхнього відтворення) та якісні (показники, що характеризують економічну ефективність понесення витрат на персонал на кожному етапі його відтворення).

Варто зазначити, що результатом діяльності підприємств має бути не лише економічний, а й соціальний ефект. У зв'язку з цим дослідження ефективності використання персоналу має враховувати і соціальну складову. Узагальнення інформації про соціальну ефективність використання персоналу за окремими категоріями працівників доцільно проводити за такими групами показників: 1) витрати на персонал соціального спрямування (витрати на виплату матеріальної допомоги, витрати на забезпечення працівників житлом, витрати на харчування працівників, витрати на транспортування працівника до

місця роботи, витрати на культурно-побутове обслуговування, витрати на санаторно-курортне обслуговування, витрати на надання безвідсоткових кредитів працівникам, витрати на поліпшення умов праці на робочому місці); 2) плинність персоналу; 3) розвиток персоналу (кількість працівників, результативність праці яких періодично оцінюють; кількість працівників, яким видано сертифікати відповідності займаній посаді (професії); кількість працівників, охоплених програмами розвитку персоналу; витрати на розвиток (навчання) працівників; середня кількість годин навчання на рік на одного працівника); 4) рівень задоволеності персоналу (рівень задоволеності організацією праці, рівень задоволеності умовами праці, рівень задоволеності оплатою праці, рівень задоволеності системою соціального забезпечення, можливість самореалізації, розвитку та вдосконалення професійних навичок і знань, рівень задоволеності стосунками в колективі та з керівництвом, можливість проявляти ініціативу, самостійність у виконанні окреслених завдань).

Підсумовуючи, варто відзначити, що в межах новітнього ринкового середовища потреби менеджменту в аналітичній інформації створюють передумови розширення способів її отримання як для ретроспективної оцінки діяльності, так і з метою стратегічних досліджень зміни явищ та господарських процесів. Відтак недостатнє інформаційне забезпечення системи менеджменту як обліковими, так і аналітичними даними спричиняє неефективне використання персоналу підприємства на всіх етапах його відтворення. Саме тому підвищення якості методичного інструментарію аналізу та отримання на його основі альтернативних рекомендацій для керівництва підприємства в системі управління персоналом є передумовою його ефективного використання.

#### Література:

1. Быстрицкий В. Е. Управление промышленным предприятием и персоналом в условиях инновации / В. Е. Быстрицкий, С. В. Поляков. – Ульяновск : УлГТУ, 2011. – 243 с.
2. Стерлигова А. Н. Процессный подход к управлению как инструмент интеграции деятельности организации // Российское предпринимательство. – 2008. – Вып. 2 (106). – С. 91–95.
3. Шевченко Д. К. Принципы управления стратегической устойчивостью предприятия // Учение записки Комсомольского-на-Амуре государственного технического университета. – 2011. – № 11-2(6). – С. 86–96.

**Рожелюк В.М.,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку  
у бюджетній та соціальній сфері  
Тернопільський національний економічний університет

## **ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВ РИНКОВОГО СЕРЕДОВИЩА**

У системі управління сучасним підприємством важливе значення має належним чином організована служба внутрішнього контролю, яка створюється для задоволення потреб керівників і власників з метою одержання достовірної інформації про ефективність діяльності та управління, і визначається законодавчою базою Господарського кодексу. Організація системи внутрішнього контролю дає можливість менеджменту підприємства своєчасно й ефективно виявляти відхилення, коригувати управлінські рішення щодо виробничо-фінансової діяльності за допомогою організаційних регламентів та процедур попереднього, поточного та послідуочого контролю.

Ефективність організації системи внутрішнього контролю залежить від співставлення вигод від її функціонування і витрат на її створення. Слід враховувати, що складність організації внутрішньогосподарського контролю безпосередньо пов'язана з вартістю використання конкретних засобів контролю з урахуванням витрат на підвищення фахового рівня контролерів та потенційними збитками в разі його відсутності.

Визначальними факторами організації служби внутрішнього контролю є: організаційно-правові, які включають: організаційну структуру та розмір підприємства, організаційно-технологічні особливості його діяльності, структуру облікового апарату та форму ведення бухгалтерського обліку; фінансові, які складаються з таких елементів як вартість проведення контрольних заходів, можливість використання послуг незалежних аудиторських організацій; кадрові, які залежать від укомплектованості, рівня освіти та компетентності облікового й іншого адміністративного персоналу. Крім того, при організації роботи служби внутрішнього контролю слід враховувати: запити управлінського персоналу, організаційно-виробничу структуру підприємства, галузеві та технологічні особливості діяльності підприємства в ринкових умовах. Згідно з вище вказаним, внутрішній контроль організовується у формі окремого відділу або дані функції покладаються на облікових працівників підприємства.

В процесі роботи служба внутрішнього контролю виконує такі основні завдання: перевірка своєчасності, повноти, правильності і достовірності

документування та відображення в обліку господарських операцій відповідно до визначеної облікової політики; контроль за збереженням та ефективним використанням активів підприємства; перевірка відповідності обліку встановленим нормативам та господарських операцій – чинному законодавству; оцінка ефективності діяльності підрозділів підприємства; виявлення зон інформаційного та економічного ризику у структурі підприємства; консультування персоналу підприємства в межах своїх повноважень; підготовка рекомендацій щодо ліквідації недоліків у функціонуванні підприємства, а також вивчення зовнішнього середовища на предмет виявлення ризиків і чинників впливу на безпеку бізнесу [3].

Процедури внутрішнього контролю повинні виконуватися безпосередньо працівниками підприємства, які займаються цим не епізодично, а щоденно за такими складовими: середовище контролю; процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання; інформаційні системи, в тому числі пов'язані з ними бізнес-процеси, що стосуються фінансової звітності, та обмін інформацією; заходи контролю та моніторинг заходів контролю [4].

Функції внутрішнього контролю підприємства визначаються його завданнями і метою діяльності, різноманіттям об'єктів для перевірки і включають наступні елементи: перевірку системи бухгалтерського обліку, її моніторинг і розробку рекомендацій щодо покращення організації та методики відображення господарських фактів; перевірку бухгалтерської і оперативної інформації, включаючи аналіз засобів і способів ідентифікації та оцінки такої інформації; спеціальне вивчення окремих статей звітності, включаючи детальні перевірки операцій та залишків за бухгалтерськими рахунками; перевірку дотримання законів, нормативних актів, вимог облікової політики, рішень і розпоряджень керівників і власників (загальних зборів); перевірку діяльності окремих ланок управління; перевірку наявності, стану і забезпечення збереження ресурсів; розробку та надання пропозицій щодо ліквідації виявлених недоліків і рекомендацій з підвищення ефективності управлінської системи.

Таким чином, належна побудова системи внутрішнього контролю залежить, в першу чергу, від інтересу до нього власників і керівників підприємства, від їхніх дій щодо організації внутрішнього контролю на різних рівнях управління і забезпечення умов для своєчасної оцінки ризиків та ефективності контрольних процедур.

#### Література:

1. Сопко, В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : Підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – Київ : КНЕУ, 2004. – 412 с.
2. Фаріон, І. Д. Зміст і передумови організації бухгалтерського обліку, аналізу та контролю / І. Д. Фаріон // Створення інтелектуальної системи обліку

для економіки України : Матеріали міжнар. наук.-практ. конференції. – Тернопіль, 2007. – С. 68-71.

3. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В.Ф.Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с

4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В.Селезньов, О.Л.Ольховікова, О.В.Гик, Т.Ц.Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006. – 1152 с.

УДК 657.6

**Рудницький В.С.,**  
д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту,  
Львівська комерційна академія,  
**Зих Вітольд,**  
магістр,  
Малопольська вища школа економічна, Польща

## **ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТУ В ПОЛЬЩІ**

На поч. ХХ ст. у Польщі з розвитком її економіки намітилась певна тенденція до зростання кількості професійних бухгалтерів. Їх підготовка здійснювалася в економічних навчальних закладах та спеціальних курсах. До другої світової війни підготовку кадрів з бухгалтерського обліку та контролю здійснювали:

- річні курси для бухгалтерів в містах Варшаві і Лодзі;
- курси для бухгалтерів та ревізорів в Познані;
- вищі курси бухгалтерів в Катовіцах;
- курси для бухгалтерів-початківців у Варшаві, Львові, Гдині і Любліні.

Вищезазначені курси діяли під патронатом Союзу бухгалтерів Польщі. Особи, які закінчили курси бухгалтерів, отримували право на працю бухгалтера. Разом з тим діяльність Союзу бухгалтерів Польщі у довоєнний період не привела до прийняття законів “Про бухгалтерський облік ” і “Про аудиторську діяльність”.

У перших повоєнних роках в умовах занепаду економіки спостерігалися певні спроби відновлення діяльності Союзу бухгалтерів Польщі. У 1946 році було створено Товариство бухгалтерів Польщі. Одночасно організовувалися курси з бухгалтерського обліку в умовах централізованої планової економіки.

При Міністерстві фінансів Польщі функціонувало Бюро організації і методології бухгалтерського обліку. Проте в 1949 році ліквідовано Товариство бухгалтерів Польщі, так як діюча влада вважала його діяльність недоцільною. За цих умов професійні бухгалтери створювали секції в рамках Польського Економічного Товариства.

У березні 1957 року було заново зареєстровано Товариство бухгалтерів Польщі як єдиної організації професійних бухгалтерів цієї країни.

Важливим етапом розвитку і становлення професійного бухгалтера (аудитора) в Польщі було прийняття спеціальної постанови Ради Міністрів Польщі за № 187 від 12 травня 1959 року щодо дипломованого незалежного аудитора. Отримати диплом незалежного професійного бухгалтера (аудитора) в даний період могли особи, які:

- мали вищу економічну або юридичну освіту і не менш 5 років практичного стажу роботи в бухгалтерії, або не менш 2 років стажу головного бухгалтера. Особи, які мали середню спеціальну освіту повинні були мати практичний стаж роботи в фінансово-бухгалтерській службі не менше 8 років;

- здали екзамен на дипломованого професійного бухгалтера (два етапи екзамену, 10 спеціальних предметів).

Титул професійного бухгалтера (аудитора) надавав міністр фінансів з подання Державної екзаменаційної комісії в розрізі таких спеціальностей, як: промисловість, будівництво, сільське господарство, торгівля і бюджет.

В цей період сертифіковані професійні бухгалтери (аудитори) мали право здійснювати контроль і складати висновки про річну фінансову звітність підприємств різних галузей, а також проводити експертизи на завдання суду або прокуратури та слідчих органів. За таких обставин професійних бухгалтерів не можна вважати незалежними аудиторами, так як більшість з них працювали одночасно на підприємствах та організаціях на посадах керівників фінансово-бухгалтерських служб.

У 1989 році перехід від командно-адміністративної системи до ринкових відносин призвів до суттєвих змін у системі обліку і спонукав до створення інституту незалежних сертифікованих аудиторів. 19 жовтня 1991 року Сейм Республіки Польщі прийняв Закон “Про перевірку і публічність фінансових звітів”. Прийняття цього Закону було обумовлено вимогами директиви Європейського Союзу та МСБО і МСА. На підставі цього закону незалежний аудитор повинен зареєструватися в реєстрі “Krajowej Izby Biegłych Rewidentów” (KIBR), що є прототипом Аудиторської Палати України.

Органами управління аудиторською діяльністю в рамках “KIBR” є: з’їзд аудиторів Польщі, який проводиться кожних чотири роки; а також “Krajowa Rada Biegłych Rewidentów” (Спілка аудиторів Польщі), “Krajowa Komisja Rewizyjna” (Ревізійна комісія) і “Rzecznik Dyscyplinarny” (Дисциплінарна комісія).



Перші зміни до Закону “Про бухгалтерський облік” і Закону “Про аудиторську діяльність” були внесені у 1994 році. Розвиток ринкових відносин у Польщі зумовив подальші зміни до цих законів у 2000 році, зокрема, 21 вересня 2000 року прийнято Закон “Про внесення змін до Закону “Про аудиторську діяльність”” (Dz.U. № 89, roz. 992 ), а 9 листопада до Закону “Про бухгалтерський облік”(Dz.U. № 113, roz. 1186).

Таким чином роль і значення аудиту в Польщі залежить від зміцнення ринку капіталів, створення об’єднаних підприємств, поглиблення приватизаційних процесів і участі підприємств у міжнародній співпраці, а також вступу Польщі до Європейського Союзу. Послуги аудиторів повинні супроводжуватися високою якістю при раціональному використанні сил і засобів.

#### Література:

1. Rachunkowość międzynarodowa. Praca zbiorowa pod redakcją Lecha Bednarskiego, Jerzego Gierusza. Polskie wydawnictwo Ekonomiczne S.A. Warszawa 2001, s. 282-285.
2. W.Bień, S.Skrzywan, E.Terebucha, Rachunkowość polska, PWE, Warszawa 1967.

УДК 631.115.

**Сагайдак Р.А.,**

к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту,  
Чортківський інститут підприємництва і бізнесу,  
Тернопільський національний економічний університет

## **ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВАХ**

В умовах ринку підприємства, інші господарські суб’єкти вступають в договірні відносини стосовно використання майна, грошових коштів, проведення комерційних операцій та інвестицій. Довіра в цих відносинах повинна підкріплюватися можливістю для всіх учасників економічних відносин отримувати та використовувати фінансову інформацію. Достовірність такої інформації підтверджується незалежним аудитором. Власники, а насамперед акціонери, а також кредитори, не мають можливості самостійно переконатися в тому, що всі операції підприємства законні і правильно відображені у бухгалтерському обліку та звітності, тому що не мають ні доступу до облікових записів, ні відповідного досвіду, і через те мають потребу в послугах аудиторів.

Окремі методичні прийоми контролю розкриті в роботах вітчизняних вчених: М.Т.Білухи, Ф.Ф.Бутинця, Н.І.Дорош, М.В.Романіва, В.Я.Савченка,

В.О.Шевчука. Існує також значна кількість публікацій зарубіжних вчених, насамперед, російських – В.Д.Андрєєва, В.П.Суйца, Я.В.Соколова, В.Ф.Палія, Л.З.Шнейдмана, Р.Робертсона, Е.Аренса, Р.Монтгомері, Р.Доджа. Проте питання методики контролю фінансової звітності акціонерних товариств в цих виданнях розкриті недостатньо і потребують подальшого дослідження відповідно до процесу реформування бухгалтерського обліку і контролю за національними і міжнародними стандартами, яке відбувається в Україні.

Система контролю має бути економічно вигідною, тобто витрати на її функціонування мають бути меншими за витрати підприємства через її відсутність. Якщо система внутрішньогосподарського контролю буде функціонувати ефективно, це дасть змогу скоротити витрати на її проведення.

Система внутрішнього контролю визначає всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети – забезпечення (в межах можливого) стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження та раціональне використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок, точність і повнота бухгалтерських записів, своєчасна підготовка надійної фінансової інформації [3, с.81].

При удосконаленні ефективної системи внутрішнього контролю адміністрація суб'єкта господарювання повинна забезпечити:

- надійну інформацію, яка необхідна для успішного керівництва діяльністю суб'єкта господарювання;
- збереження активів і документів – уникнення фактів крадіжок, псування та нецільового використання майна, знищення і розголошення інформації (в тому числі тієї, що міститься в облікових регістрах, комп'ютерних базах даних);
- ефективність господарської діяльності – виключення шляхом контрольних процедур дублювання, невиробничих витрат, нераціонального використання всіх видів ресурсів; оптимізація податкових платежів, зміцнення розрахункової дисципліни;
- відповідність визначеним обліковим принципам – обов'язкове виконання працівниками встановлених на підприємстві інструкцій і правил, а також вимог нормативних документів;
- надійну систему бухгалтерського обліку.

Система внутрішнього контролю включає три основні елементи: середовище контролю, систему бухгалтерського обліку та незалежні процедури перевірки [4, с 81]. Розуміння відповідних аспектів систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю разом з оцінкою властивого ризику і ризику невідповідності функціонування внутрішнього контролю разом із розглядом інших обставин нададуть контролеру можливість:

- з'ясувати для себе види потенційних суттєвих перекручень, котрі можуть бути у фінансових звітах;

- визначити фактори, що впливають на ризик наявності суттєвих помилок;
- запланувати необхідні контролюючі процедури.

Для удосконалення внутрішнього контролю за функціонуванням системи обліку на підприємстві необхідно забезпечувати:

- наявність дозволу на проведення облікових операцій, які мають здійснюватися відповідно до плану роботи;
- відображення всіх облікових операцій у вигляді точних підсумкових показників на відповідних рахунках обліку і у відповідний час, що дає можливість спеціалістам підготувати фінансову звітність згідно зі встановленими вимогами щодо її подання;
- систему обліку, що передбачає порядок порівняння відображених в обліку активів з активами, які є у наявності, через певні інтервали часу, і по всіх існуючих розбіжностях вживати необхідних та своєчасних заходів щодо їх усунення.

Наявність компетентного персоналу, що заслуговує на довіру, з чітко визначеними правами та обов'язками є найважливішим елементом внутрішнього контролю. Працівники підприємства мають бути компетентними, чесними і ретельними, а права та обов'язки кожного працівника повинні бути чітко визначені в посадових інструкціях [2, с.81].

На нашу думку, наявність розподілу упорядкованих посадових обов'язків між працівниками, які беруть участь у формуванні інформації щодо ведення справ і формування інформації допоможе уникнути порушень, зловживань і крадіжок, а також виявляти випадкові помилки.

Дотримання необхідних формальних процедур при здійсненні господарських операцій працівниками підприємства має бути неупередженим. Цей елемент внутрішнього контролю безпосередньо пов'язаний із чітким визначенням прав та обов'язків кожного працівника. Наявність фізичного контролю (контролю за фактичною наявністю) за активами та документацією повинна забезпечувати охорону майна підприємства та проведення його інвентаризації.

Таким чином, удосконалення ефективності системи внутрішнього контролю полягає в оцінці сильних і слабких сторін контролю акціонерного товариства. Система внутрішнього контролю вважається ефективною, якщо вона: ефективно попереджує про виникнення недостовірності інформації; ефективно виявляє недостовірність у межах обмеженого часу з моменту, коли така інформація виникла. Організація системи внутрішнього контролю здійснюється на підприємстві з метою незалежної перевірки виконання працівниками своїх посадових обов'язків.

#### Література:

1. Голов С. Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов. – Вінниця: Консоль, 2003. – 362 с.
2. Давидов Г.М. Аудит: [Навч. посіб.] – 2-е вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2009. – 285 с.
3. Кужельний М.В. Контроль фінансової звітності та правильності її складання: Навч. метод. посібник. / М.В Кужельний, Є.В. Калюга, О.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2001. – 240 с.
4. Пантелєєв В.П. Внутрішній аудит: [Навч. посібник] / В.П. Пантелєєв, М.Д. Корінько / За ред. д.е.н., проф. В.О.Шевчука – К.: 2006. – 247 с.
5. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія і організація [монографія] /В.С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 106 с.

УДК 336.225.674

**Сафарова А.Т.,**

асистент кафедри обліку і аудиту,  
Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки

### **ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МСА**

В ринкових умовах зростають інформаційні потреби користувачів щодо управління підприємством. З метою забезпечення таких потреб і надання об'єктивної інформації про діяльність підприємства проводять аудиторську перевірку фінансової звітності підприємства та іншої інформації, яка є необхідною для управління. Це, зокрема, інформація щодо стану поточних зобов'язань підприємства та можливості їх погашення.

Аудиторська діяльність в Україні здійснюється на основі Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА), підготовлених Міжнародною федерацією бухгалтерів. Керуючись статтями 6 та 12 Закону “Про аудиторську діяльність”, Аудиторська палата України затвердила для застосування при виконанні завдань з 1 травня 2011 р. в якості національних стандартів аудиту Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2010 року. На сьогодні діють 49 стандартів, які згруповані у 10 груп, кожна з яких містить стандарти, які визначають базові вимоги та підходи до проведення аудиту фінансової звітності.

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг формують загальний підхід до проведення

аудиту, масштаб перевірки, види звітів аудитора, питання методології та основні принципи, яких мають дотримуватись аудиторів [3].

Окремого стандарту, яким би регламентувався аудит поточних зобов'язань, немає. Тому аудиторів при проведенні аудиту поточних зобов'язань керуються загальними вимогами щодо проведення аудиту, затвердженими Міжнародними стандартами аудиту.

Основними етапами проведення аудиту, в тому числі й аудиту поточних зобов'язань, є: 1) підготовчий; 2) укладення договору на здійснення аудиту; 3) планування; 4) процес аудиторської перевірки; 5) підготовка аудиторського висновку та його підписання [2, 59].

Розглянемо детальніше етап планування аудиту поточних зобов'язань відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, оскільки найголовнішою вимогою до сучасного аудиту є його обов'язкове планування, яке забезпечує своєчасне та ефективне виконання робіт.

Процес планування аудиту регламентують такі Міжнародні стандарти аудиту: 300 "Планування аудиту фінансової звітності", 315 "Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкту господарювання і його середовища", 320 "Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту".

МСА 300 "Планування аудиту фінансової звітності" розглядає відповідальність аудитора за планування аудиту фінансової звітності. Зокрема, аудит поточних зобов'язань є невід'ємною складовою аудиту фінансової звітності з необхідним ступенем деталізації [1]. Планування аудиту поточних зобов'язань включає розроблення загальної стратегії аудиту, завдань та плану аудиту. План розробляється таким чином, щоб в ньому визначався час проведення кожної конкретної аудиторської процедури. У плані повинен відображатись перелік і обсяг виконаних робіт, строки виконання, процедури, що здійснюються аудитором.

Необхідною умовою успішного виконання плану аудиторських робіт щодо поточних зобов'язань є програма аудиту. У ній зазначаються завдання, які необхідно вирішити при проведенні аудиту поточних зобов'язань. До таких завдань відносять: підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку, процедури перевірки для виконання поставлених завдань (перевірка документального забезпечення операцій, правильності їх відображення в обліку та оподаткування), термін проведення аудиту, обсяг перевірки, індекс робочих документів тощо [2, 65].

МСА 315 "Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкту господарювання і його середовища" розглядає відповідальність аудитора за ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта.

МСА 320 "Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту" визначає

відповідальність аудитора за застосування концепції суттєвості під час планування та проведення аудиту фінансової звітності [1].

Виходячи з зазначеного вище, етап планування характеризується вивченням системи внутрішнього контролю, уточненням аудиторського ризику та його компонентів, уточненням стратегії аудиту та об'єму робіт, розрахунком суттєвості, розробкою плану та програми аудиту, розрахунком бюджету витрат часу. Джерелами інформації на цьому етапі є: опитування персоналу, спостереження, матеріали попереднього аудиту, документи обліку та управління, вимоги до організації системи внутрішнього контролю.

Отже, планування майбутньої аудиторської перевірки поточних зобов'язань допоможе приділити увагу важливим сферам аудиту, своєчасно виявити та вирішити потенційно можливі проблеми, належно організувати і управляти завданнями з аудиту з метою його ефективного та кваліфікованого проведення.

#### Література:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. - Режим доступу до документа : [http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block\\_T1-2010.pdf](http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf)

2. Організація і методика проведення аудиту [Текст] : навч.-практ. посіб / В. В. Сопко, Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило та ін. - К. : Професіонал, 2004. - 624 с.

3. Призначення й класифікація міжнародних стандартів аудиту [Електронний ресурс]. - Режим доступу до документа : [http://proaudit.com.ua/audit/mijnarodni\\_standarti\\_auditu.html](http://proaudit.com.ua/audit/mijnarodni_standarti_auditu.html)

УДК 336.74+656.07

**Семенова С.М.,**

аспірантка, асистент кафедри обліку і аудиту,  
Київська державна академія водного транспорту  
ім. гетьмана Петра Конашевича-Сагайдачного

## **МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ ПІДПРИЄМСТВА**

Аналіз є невід'ємною частиною стратегічного управління грошовими потоками на всіх його етапах: від початку, оцінюючи рух грошових коштів та їх еквівалентів за попередні періоди; на основі методів аналізу здійснюється планування, розробляється і приймається стратегія управління грошовими потоками, досліджуються фактори, можливості, ризики, альтернативи; ухвалюється відповідна політика управління грошовими потоками; аналітичні процедури необхідні при поточному регулюванні й моніторингу, визначаючи

ефективність прийнятих рішень на етапі реалізації стратегії, досягнення встановлених завдань та поставленої цілі.

Аналіз грошових потоків підприємства проводиться за напрямками:

1. Горизонтальний (трендовий) аналіз передбачає вивчення динаміки обсягу, складу, коефіцієнтів, будь-яких показників, які характеризують грошові потоки підприємства, тенденції їх розвитку, зміни протягом досліджуваного періоду, розрахунок темпів росту, приросту, відхилень [1, 159].

2. Вертикальний (структурний) аналіз базується на розрахунку питомих показників, які показують вагу (частку) окремих складових в загальній сукупності, дозволяючи визначити найбільш вагомі види грошових потоків за різними класифікаційними ознаками, встановити структуру активів, капіталу, зобов'язань, показників і факторів, які впливають на стратегічні рішення з управління грошовими потоками підприємства [4, 61].

3. Порівняльний (просторовий) аналіз використовується для порівняння показників управління грошовими потоками за структурними підрозділами, проектами, операціями, розрахунку відхилень, порівнянні планових і фактичних даних, важливий метод у визначенні альтернатив, бенчмаркінгу, співставленні результатів по окремим підприємствам галузі, для різних галузей економіки.

4. Аналіз коефіцієнтів (R-аналіз) важливий для оцінки стану та результатів управління грошовими потоками, передбачає розрахунок співвідношення абсолютних показників і дозволяє оцінити ліквідність, оборотність, синхронність, рівномірність, збалансованість, ефективність, якість грошових потоків, а звідси платоспроможність, фінансову стійкість, ділову активність, рентабельність підприємства.

5. Факторний аналіз використовується для комплексного аналізу грошових потоків, пошуку і класифікації чинників, визначення причинно-наслідкових зв'язків і форми залежності між результативним та факторними показниками, відповідно до цього застосовують детермінований факторний аналіз, якщо зв'язок має функціональний характер (адитивні, мультиплікативні та кратні факторні моделі), і стохастичний факторний аналіз, за умови наявності імовірнісного (кореляційного) зв'язку [2, 101].

6. Інтегральний аналіз дозволяє поглибити вивчення механізму управління грошовими потоками за допомогою методів SWOT-аналізу, визначення циклу грошових потоків на основі операційного та фінансового циклів, а також на базі інтегральних коефіцієнтів узагальнити оцінку ефективності управління коштами та економічного зростання.

Методика аналізу грошових потоків підприємства включає дві групи методів: абстрактно-логічні (якісні) та аналітичні (кількісні). До першої групи відносяться діалектичні методи пізнання (зв'язок – розвиток), основні з них: аналіз, синтез, індукція, дедукція; евристичні прийоми, які спираються на творчу складову процесу управління, дозволяють пришвидшити процес

вирішення задачі; та системний, комплексний, ситуативний, процесний, статичний, динамічний підходи.

До аналітичних (кількісних) методів аналізу грошових потоків належать економіко-логічні та економіко-математичні. Економіко-логічні методи включають методи загального аналізу: порівняння, групування, розрахунок середніх і відносних величин, побудова рядів динаміки, деталізація, табличне і графічне відображення даних, що покращують сприйняття результатів аналізу. До методів детермінованого факторного аналізу грошових потоків належать методи, які дозволяють кількісно визначити вплив факторів на результативний показник формування грошових потоків: методи ланцюгових підстановок, абсолютних і відносних різниць, інтегральний, логарифмічний методи.

Економіко-математичні методи забезпечують системний підхід до аналізу грошових потоків та комплексний характер дослідження системи (розроблення економіко-математичних моделей) [3, 32].

Отже, метою аналізу грошових потоків є встановлення достатності формування грошових активів, інтенсивності й ефективності їх використання, рівня збалансованості та синхронності грошових потоків підприємства для забезпечення його фінансової стійкості та платоспроможності в процесі досягнення стратегічних завдань розвитку. В широкому розумінні метою аналізу є вивчення результатів прийнятих рішень з управління грошовими потоками, визначення впливу факторів, відхилень, розробка заходів підвищення ефективності використання коштів. Методика аналізу грошових потоків підприємства представляє собою визначену сукупність методів і прийомів обробки економічної інформації для формування висновків про стан і ефективність управління грошовими потоками, ступінь досягнення і відповідність прийнятій стратегії.

#### Література:

1. Бланк И.А. Управление денежными потоками / И.А. Бланк. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – К. : Ника-Центр, 2007. – 752 с.
2. Лігоненко Л.О., Ситник Г.В. Управління грошовими потоками: Навч. посібник для студентів вищих навч. закладів. – К.:КНТЕУ, 2005. – 254 с.
3. Мних Є.В. Фінансовий аналіз: Навч. посіб. / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К.: КНТЕУ, 2010. – 412 с.
4. Олійник О.О. Грошові потоки в аграрній сфері економіки: науково-організаційні основи формування і розвитку : монографія / О.О. Олійник, Т.І. Олійник. – К. : ННЦ „Інститут аграрної економіки”, 2011. – 226 с.



**Семеняка А.А.,**  
старший викладач кафедри обліку підприємницької діяльності,  
ДВНЗ «Київський національний  
економічний університет імені Вадима Гетьмана»

## **ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ**

У сучасних умовах господарювання зростає потреба у своєчасній, повній та достовірній інформації, що надається керівництву економічного суб'єкта його структурними підрозділами і тому відіграє вирішальну роль в управлінні, подальшому функціонуванні та розвитку підприємства. Об'єктивною необхідністю і однією з основних умов прийняття правильних управлінських рішень для будь-якого господарюючого суб'єкта являється належна організація внутрішньогосподарського контролю.

Зарубіжні вчені Е.А. Аренс та Дж.К. Лоббек [1, с. 261] вважають, що необхідність внутрішньогосподарського контролю полягає в забезпеченні керівництва надійною інформацією, збереженні активів та документів компанії, ефективності господарської діяльності та відповідності встановленим обліковим принципам.

Внутрішньогосподарський контроль доходів і результатів діяльності підприємств є найважливішою ланкою управління. Такий контроль, дає змогу оперативно дізнатися, які напрямки діяльності підприємства є найефективнішими та перспективними, й у відповідності до цього скоригувати дії керівництва, спрямувавши їх на використання сприятливих можливостей для отримання якомога більших доходів і позитивних результатів діяльності. Необхідність існування досконалої системи внутрішньогосподарського контролю пояснюється ще й суттєвими змінами в організації та методології системи інформаційного забезпечення, що відбувається у зв'язку з процесами тотальної комп'ютеризації сучасних підприємств.

Метою внутрішнього аудиту доходів і фінансових результатів є встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення сум від реалізації готової продукції та надання послуг, витрат, що включаються до виробничої собівартості, а також повноти, своєчасності і відповідності чинним нормативним документам їх відображення в облікових регістрах та фінансовій звітності.

З метою ефективно організації внутрішнього аудиту необхідно дотримуватись певної послідовності виконання аудиторських робіт. Під час

перевірки доходів і результатів діяльності на досліджуваних підприємствах передбачено проведення наступних процедур внутрішнього аудиту:

- перевірка своєчасності та правомірності складання первинних документів, які відображають відвантаження продукції;
- перевірка визнання доходу і результатів діяльності;
- аналіз правильності визначення цін на реалізовану продукцію;
- оцінка своєчасності надходження виручки підприємству;
- перевірка дотримання умов збереження готової продукції та правильності її оприбуткування і списання;
- перевірка відповідності фактичних залишків готової продукції за обліковими даними на складі;
- перевірка визначення результатів діяльності;
- перевірка правомірності застосування рахунків бухгалтерського обліку для відображення доходів і результатів діяльності.

Джерелами інформації для проведення такої перевірки є: первинні документи на відвантаження та видачу зі складу продукції і цінностей (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, вимоги, податкові накладні, приймально-здавальні акти), реєстри документів по реалізації продукції і послуг, облікові реєстри по рахункам.

На першому етапі перевірки слід з'ясувати порядок оцінки готової продукції у відповідності з П(С)БО 9 «Запаси». Так, за П(С)БО 9 [3] оцінку готової продукції розглядають за її окремими видами на наступних етапах руху: при надходженні, вибутті та на дату складання звітності. При виготовленні готова продукція зараховується на баланс підприємств за первісною вартістю, яка складається із суми фактичних витрат на її придбання або виготовлення. Внутрішній аудитор при цьому має перевірити витрати, що формують первісну вартість продукції у відповідності з переліком витрат, передбаченим П(С)БО 9 «Запаси».

У рамках другого етапу перевіряється правильність обліку руху готової продукції на складі. При цьому важливо встановити правильність відображення в обліку відвантаженої продукції, визначення доходу від реалізації та фінансового результату діяльності підприємства.

Для визначення фінансового результату діяльності необхідно дотримуватися принципів визнання доходів, а саме: нарахування, відповідності, періодичності.

Під час перевірки завданням внутрішнього аудитора також є визначення доходу в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за видами діяльності, що забезпечують інформацією для подальшого аналізу роботи підприємства та прийняття управлінських рішень. При цьому аудиторі слід керуватись П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [2].

Аудитор повинен з'ясувати критерії визнання доходів від звичайної

діяльності (доходи від операційної діяльності, доходи від фінансових операцій, доходи від іншої звичайної діяльності) та доходів від надзвичайних подій, а також правомірність визначення в обліку фінансових результатів за кожним видом діяльності. Від правильності визначення суми доходу залежить загальний фінансовий результат підприємства та сума чистого прибутку, яка залишається в його розпорядженні.

Отже, внутрішній аудит сприяє виявленню недоліків, попередженню банкрутства, визначенню перспектив розвитку виробництва в умовах жорсткої конкурентної боротьби як в державі, так і за її межами.

Література:

1. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит.-М.: Финансы и статистика, 1995. - 560 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87. // Все про бухгалтерський облік. - 2003. - № 14. – С. 10 – 12
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 2 листопада 1999 р. № 246. // Все про бухгалтерський облік. - 2003. - № 14. – С. 30 – 32.

УДК 657.1:334

**Стеців І.І.,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,  
Львівський державний університет внутрішніх справ

## **ПРОЦЕС КОНТРОЛЮ: СТРУКТУРНИЙ І ТЕХНОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТИ ТА ОБЄКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ**

Забезпечення ефективного і раціонального функціонування будь-якого економічного об'єкта вимагає застосування заходів щодо перевірки його діяльності. Такі заходи реалізуються через організацію системи контролю. Поняття організації системи контролю необхідно застосовувати у широкому і вузькому розумінні цього терміну. У широкому розумінні – це створення відповідних ланок контролю в державі з метою охоплення контролем всіх сторін економіки і суспільства та законодавчого визначення їх функцій. Важливим в організації системи контролю держави є дотримання низки вимог [1, 268-271].

Діяльність кожної ланки контролю регламентується нормативно-правовими актами, які можуть мати загальнодержавний і відомчий характер і виступають як нормативно-правове забезпечення. Методика та методологія виконання процесу контролю кожною ланкою формується у відповідних

інструкціях, положеннях та інших організаційних документах, які мають властивості методичного і методологічного забезпечення.

Організація контролю у вузькому розумінні – це забезпечення оптимального функціонування кожної ланки контролю як системи, що організаційно характеризується такими елементами: процес контролю; структура і побудова служби; праця спеціалістів; забезпечення.

Організація системи загалом забезпечується організацією кожного її елемента. Насамперед зупинимось на процесі контролю. Для організації будь-якого явища передусім необхідно визначити його суть і зміст. Вченими України визначено, що контрольний процес складається з контрольних операцій, сукупність яких формують процедури, процедури – фазу контролю, а фази – етап контрольного процесу [2, 119; 3, 126].

Ми вважаємо, що процес контролю виражається через здійснення контрольних операцій, які виконуються за певними параметрами і у визначеній послідовності. Для розуміння суті контрольного процесу, на наш погляд, необхідна характеристика його структурного і технологічного аспектів.

Структурний аспект характеризує контрольний процес у статичі і дає можливість побудувати модель контрольного процесу яка не залежить від виду контролю. Структуру контрольного процесу варто розглядати за двома розрізами:

1. За економічним змістом інформації, яка створюється в процесі контролю, як об'єкти контролю. В основному об'єкти контролю узгоджуються з топологічними ділянками обліку, але коло таких об'єктів є ширшим і може виходити за межі ділянок обліку. Наприклад об'єкти внутрішньогосподарського контролю поділяють на такі, що охоплюються бухгалтерським обліком (контроль касових операцій, контроль розрахунків з оплати праці) і такі, які є функцією управління (контроль оборотності запасів) [4].

2. За видами операцій і метою їх здійснення, контрольний процес поділяється на такі етапи: підготовчий; контрольної обробки; узагальнюючий; етап формування поточного архіву [1, 268-271].

На кожному етапі сегментуються однорідні за змістом операції контролю.

Структура контрольного процесу наведена у табл.1. Наведена схема дає можливість відобразити структуру будь-якого процесу контролю. Технологічний аспект характеризує контрольний процес у динаміці, яка виражається методикою, технікою та послідовністю виконання контрольних операцій і орієнтована на певний вид контролю. Правильне і раціональне вирішення питань пов'язаних з модифікацією технології контрольного процесу вимагає їх структуризації, що реалізується через визначення об'єктів організації контрольного процесу.

## Структура контрольного процесу

Об'єкти \ Етапи	Підготовчий	Контрольної обробки	Узагальнюючий	Поточний архів
1. Контроль касових операцій	+	+	+	+
2. Контроль розрахунків з постачальниками.	+	+	+	+
і т.д.				

Структуризація питань здійснення контрольного процесу через об'єкти його організації створює можливість систематизації окремих проблем технології з особливостями кожного виду контролю в межах конкретного об'єкту організації.

У науковій літературі визначені об'єкти організації контрольного процесу: контрольні номенклатури, носії контрольної інформації (номенклатур), технологія контрольного процесу (рух носіїв) [2, 120; 3, 127]. Одночасно вказується, що об'єктом організації процесів обліку, аналізу і контролю є забезпечення [2, 24; 3, 24]. На наш погляд, необхідно уточнити об'єкти організації контрольного процесу і вказати, що до них належать такі: контрольні номенклатури, носії контрольної інформації, виконання контрольних операцій та забезпечення контрольного процесу. На наш погляд, їх варто вважати об'єктами організації технології контрольного процесу.

## Література:

1. Стеців І.І. Процес контролю: структурний і технологічний аспекти та об'єкти організації. Вісник Львівської комерційної академії. - Серія економічна, випуск 12/ І.І. Стеців - Львів: В-во ЛКА, 2002. - С. 268-271

2. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник/ В.В.Сопко, В.П.Завгородній. – К.: КНЕУ, 2000. – 260с.

3. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник/ В.В.Сопко, В.П.Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 412с.

4. М.В. Кужельный Бухгалтерский учет и его контрольные функции: Практическое руководство/ М.В. Кужельный. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143с.

**Супрович Г.О.,**  
аспірантка, асистент кафедри обліку підприємницької діяльності  
ДВНЗ «Київський національний  
економічний університет імені Вадима Гетьмана»

## **МЕТОДИКА АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ПОХІДНИМИ ФІНАНСОВИМИ ІНСТРУМЕНТАМИ**

Похідні інструменти є новими ефективними формами функціонування фінансового ринку, які можуть суттєво зменшити фінансові ризики. На практиці спостерігається тенденція до швидкого розвитку ринку деривативів та ускладнення їх конструкцій. Вітчизняний ринок похідних фінансових інструментів насамперед асоціюється з ризиком. Це зумовлено недостатньою розвиненістю самого ринку, неналежною системою його законодавчого регулювання, відсутністю повноцінної системи обліку деривативів. Суперечності вітчизняного законодавства у сфері регулювання обігу, визнання, оцінки, обліку та розкриття інформації про фінансові деривативи у фінансовій звітності зумовлюють необхідність та актуальність проведення їх аудиту.

Розробки методики аудиту похідних фінансових інструментів здебільшого представлені у працях російських науковців С.В. Банка, Ф.І. Харісової, М.С. Мушкатової [1; 2; 3].

Метою аудиту фінансових деривативів є перевірка даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про, їх правильність, достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законодавства України.

В Україні під час проведення аудиту похідних фінансових інструментів потрібно керуватися наступними нормативно-правовими актами: Законом України «Про аудиторську діяльність», Положенням з міжнародної практики аудиту 1012 «Аудит похідних фінансових інструментів», Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО 13 «Фінансові Інструменти», Законом України «Про цінні папери та фондовий ринок», Законом України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні», Податковим кодексом та іншими.

Керівник підприємства, що використовує похідні фінансові інструменти, самостійно приймає рішення щодо доцільності проведення аудиту [4]. Для організації досконалої та ефективної системи аудиту фінансових деривативів необхідно розробити вітчизняну методологію аудиту з урахуванням міжнародної практики та досвіду.

Моделювання процесу аудиту дозволяє краще уявити структуру та хід аудиторської перевірки. В 1986 році була розроблена нормативна модель

процесу аудиту. Згодом дана модель була опублікована Американською обліковою асоціацією (American Accounting Association) в книжці *Research Opportunities in Auditing – the second decade* та отримала широке визнання та застосування серед науковців та економістів різних країн світу [5]. В її основу покладені загальноприйняті стандарти аудиту. Нормативна модель складається із наступних стадій: попередня діяльність (підготовчий етап), планування аудиту, процедури аудиту, незалежні процедури, формулювання думки і складання висновку (завершальний етап), безперервна діяльність.

Хоча вищенаведена модель дістала міжнародне визнання та рекомендована до застосування на міжнародному рівні, за аудиторськими організаціями залишається право розробки власної технологічної послідовності організації процесу проведення перевірки в рамках існуючих стандартів.

Методологія аудиту похідних фінансових інструментів має будуватись на основі міжнародних стандартів аудиту, але з урахуванням вимог вітчизняної законодавчої бази. В узагальненому вигляді модель процесу аудиту включатиме наступні стадії:

- укладання домовленості з замовником на проведення аудиторської перевірки. Між аудитором та замовником відбувається обмін листом-пропозицією з боку замовника і листом-зобов'язанням з боку аудитора [6].
- планування проведення аудиторської перевірки. Включає складання плану та програми аудиту похідних фінансових інструментів на підставі отриманої раніше інформації щодо сфери діяльності підприємства, організації його господарської діяльності, системи внутрішнього контролю, системи ведення обліку. У процесі планування аудитор повинен дотримуватися загальних принципів аудиту: комплексності, безперервності, оптимальності [6].
- оцінка ризиків та системи внутрішнього контролю. У ході проведення перевірки похідних фінансових інструментів, аудитору необхідно проконтролювати основні типи фінансового ризику з якими стикається суб'єкт господарювання. Оцінка системи внутрішнього контролю передбачає впевненість аудитора в наступному: операції з похідними фінансовими інструментами виконані відповідно до затверджених на підприємстві методик; інформація про похідні фінансові інструменти зафіксована в облікових системах своєчасно, повно та точно, правильно згрупована, описана та розкрита; викривлення в обліку похідних фінансових інструментів своєчасно виявлені та попереджені; ведеться постійний моніторинг за угодами з похідними фінансовими інструментами; зміни вартості похідних фінансових інструментів належним чином враховані та розкриті [1].
- оцінка системи обліку. Даний етап направлений на перевірку правильності визнання, оцінки та переоцінки похідних фінансових

інструментів, повноти їх відображення в обліку, включаючи сплату гарантійного забезпечення та маржі, достовірності формування доходів та витрат по операціям з придбання та вибуття деривативів, а також правильності відображення операцій у податковому обліку, зокрема визначення та сплати податку на прибуток.

- отримання (формування) аудиторських доказів. Перевірка на даному етапі проводиться за системою, що передбачає формування аудиторських доказів із джерел, які використовуються за принципом – від більш детального до більш узагальнюючого [6].
- визначення достовірності даних фінансової звітності. П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» вимагає наведення інформації про ризики у примітках до фінансової звітності [7]. Положенням з міжнародної практики аудиту 1012 «Аудит похідних фінансових інструментів» висуваються високі вимоги щодо професійності, компетентності та навиків аудитора, задля забезпечення правильності визначення ризиків по операціям з похідними фінансовими інструментами [8].
- складання аудиторського висновку (звіту). Аудитором здійснюється узагальнення проведеної роботи та складається аудиторський висновок (звіт).

Розглянута методика аудиту дозволить здійснювати всеохоплюючий контроль похідних фінансових інструментів, зменшить витрати часу на його проведення, що у свою чергу сприятиме підвищенню її ефективності.

#### Література:

1. Банк С.В. Методология финансового учета, анализа и аудита операций с деривативами в период гармонизации и адаптации к международным стандартам: автореферат дис. на соиск. уч. степени доктора экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / С.В. Банк – Орел, 2008 – 48 с.
2. Харисова Ф.И. Аудит производных финансовых инструментов / Харисова Ф.И. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2005. – 136 с.
3. М.С. Мушкатова Аудит производных финансовых инструментов [Електронний ресурс]. - Режим доступу до журн.: <http://myshkatova.ru/page92/page139/index.html>
4. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22 квітня 1993 року № 3125-ХІІ. [Електронний ресурс]. - Режим доступу до журн.: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>
5. Рой Додж Краткое руководство по стандартам и нормам аудита – М: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992 г.
6. Петрик О,А., Савченко В,Я., Свідерській Д,Є, Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: Навч. посіб. / За заг. ред.. О. А. Петрик. — К,: КНЕУ, 2008. — 472 с.



7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти». - Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2001 №559 [Електронний ресурс]. - Режим доступу до журн.: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z1050-01>

8. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / [пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков]. – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “СТАТУС”, 2006. – 1152 с.

УДК 330.519.2

**Тринька Л.Я.,**

к.е.н., доцент кафедри інноваційної діяльності в АПК,  
Національний університет біоресурсів і природокористування України

## **ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА LOGIT- ТА ДИСКРИМІНАНТНИХ МОДЕЛЕЙ ПРОГНОЗУВАННЯ БАНКРУТСТВА**

Фінансові кризи та спади світової економіки в тій чи іншій мірі є передумовою для оцінки й визнання підприємств - банкрутами, реальними чи потенційними. Враховуючи несприятливий характер економічних процесів, який має місце у вітчизняній економіці протягом останніх років, обґрунтовано доводить необхідність оцінки та прогнозування ймовірності банкрутства кожного суб'єкта господарювання як у поточному періоді, так і у перспективі.

З метою виявлення потенційної загрози банкрутства підприємства та своєчасного розроблення заходів для його попередження, міжнародна економічна спільнота розробили чималу кількість спеціальних методів та моделей, останніх сьогодні, налічують понад двісті. [1]. Наявність такої великої кількості підходів до оцінки ймовірності банкрутства підприємств підтверджує підвищену увагу, затребуваність та доцільність загострення уваги у даній проблемі. Характеристика їх доводить різноманіття методичного змісту кожного, і, як наслідок, необхідність застосування ситуаційного підходу до вибору методу у кожному конкретному випадку.

При проведенні порівняльної характеристики методик прогнозування ймовірності банкрутства необхідно виходити із наступної системи критеріїв:

➤ Відповідність принципам антиципативного менеджменту підприємства, головними із яких, у кореспонденції із завданнями антикризової діагностики, є: можливість вивчення процесу формування кризового стану як цілісної системи; врахування галузевих характеристик діяльності; багатокритеріальність діагностування; можливість отримання динамічної оцінки.

- Можливість отримання однозначної результативної інтерпретації оцінки ймовірності банкрутства.
- Максимальна об'єктивність результату оцінки ймовірності банкрутства.
- Орієнтація на внутрішньо фірмове використання тощо.

За результатами проведеного аналізу методів та моделей прогнозування банкрутства, можна стверджувати, що в переважній більшості випадків, вони базуються на статистичному підході. При цьому, найбільш відомими і широко вживаними показали себе моделі, що базуються на застосуванні багатofакторного дискримінантного аналізу. Це можна пояснити тим, що саме цей підхід, вперше був використаний у роботах Е.Альтмана та У.Бівера при моделюванні фінансових показників. Їх вважають основоположниками всього комплексного коефіцієнтного аналізу банкрутства підприємств. Подальший розвиток комплексних статистичних моделей на основі економіко-математичного моделювання набув у роботах зарубіжних авторів Р.Ліса, Р.Таффлера і Г.Тішоу, Г.Спрінгейта, Ж.Лего, Дж.Фулмера, Ж.Конана і М.Голдера, й інших. Специфіка зарубіжних моделей прогнозування банкрутства привела до того, що у різні періоди окремі автори запропонували адаптовані варіанти російських (Г.Давидова і А.Беліков, О.Зайцева, А.Шеремет і Р.Сайфуллін, В.Ковалев і О.Волкова, Г.Савицька, Є.Мізіковський, О.Челишев та інші) та вітчизняних (О.Терещенка, В.Пареная і І.Долголаева, Л.Лігоненко тощо) моделей прогнозування банкрутства.

Однак, у ході багато чисельних досліджень моделей прогнозування банкрутства, побудованих на основі дискримінантного аналізу, виявлено ряд суттєвих неточностей, які не дозволяють ефективно і адекватно використовувати останні при оцінці банкрутства. Так, вище згадані моделі не в змозі забезпечити монетарну оцінку ймовірності банкрутства, визначену номінальним значенням. У більшості їх випадків, моделі обмежуються лише якісними параметрами: низька, задовільна, висока. Крім того, практично у всіх цих моделях має місце, так звана, «зона невизначеності», при попаданні до якої значення розрахункового показника ( $Z$ ), не можна мати однозначної інтерпретації. [2]. Окреслені проблеми знаходять своє вирішення через економетричні інструменти, в першу чергу, через побудову моделей на основі регресії, зокрема моделей авторегресії і рухомого середнього (ARIMA), лінійної регресії (LRM), логістичної регресії (logit-моделі) тощо.

Зауважимо, що logit-моделі завойовують останнім часом все більше визнання серед аналітиків, їх використовують для оцінки якісних параметрів змінних, де застосування лінійного оцінювання є не можливим. Ці моделі у свій час були вивчені Коробовим, Стерсом, Мартином. Та вперше logit-модель для прогнозування банкрутства була застосована Дж.А. Ольсоном (1980), пізніше - набула розвитку у роботах Біглі, Мінга і Ваттса (1996), Мінуссі і Ворсінгтона (2007), Альтмана-Сабато (2007), Е.Евстропова (2008), Г. Хайдаршиної (2009) та

інших.

На відміну від моделей дискримінантів, в logit-моделях не виникає проблем з однозначною інтерпретацією результативного показника ймовірності. Він може набувати значень лише в інтервалі від 0 до 1, і визначає номінальне значення ймовірності настання банкрутства. Також, в logit-моделях відсутні й «зони невизначеності» властиві моделям дискримінантів, що робить їх більш привабливими для використання у практичній роботі.

Література:

1. Тринька Л.Я. Logit-моделі як альтернативні методи діагностики ризику банкрутства підприємства // матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет – конференції «Актуальні проблеми економіки і управління в сучасних соціально-економічних умовах», - Дніпропетровськ, 2-3.10. 2012р.

2. Мурадов Д.А. Logit-регрессионные модели прогнозирования банкрутства предприятий [Электронный ресурс]. / Д.А. Мурадов // Режим доступа

[http://article.gubkin.ru/index.php?page=category&lang=ru&id=12&page\\_num=3](http://article.gubkin.ru/index.php?page=category&lang=ru&id=12&page_num=3)

УДК 658.14

**Яковець Т.А.,**

аспірант,

Тернопільський національний економічний університет

## **ОСНОВНІ ЗАВДАННЯ АНАЛІЗУ СТРУКТУРИ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА**

Питання економічного аналізу відіграють важливу роль при оцінці ефективності господарської діяльності та пошуку шляхів її підвищення. Підприємницька діяльність потребує постійного контролю за своїм розвитком, аналізу процесів, під дію яких потрапляє підприємство в сучасних умовах господарювання. Однією із актуальних проблем економічного аналізу є проблема дослідження структури капіталу підприємства.

Структура капіталу використовується для того, щоб визначити пропорції між різними джерелами, які підприємство використовує у своїй діяльності і визначається співвідношенням зобов'язань і власного капіталу підприємства. Таким чином, структура капіталу визначає шлях одержання підприємством довгострокових фінансових ресурсів.

Нині аспекти цієї проблеми є предметом дослідження багатьох вчених. Серед зарубіжних науковців вагомий внесок у дослідження даного питання внесли: Є.Ф. Брікхем, Дж. М. Вахович, А. Гропеллі, Дж. І. Фіннерті, І.Т. Балабанов, В.В. Ковальов, О.С. Стоянова, А.Д. Шеремета та інші, а також вітчизняні

вчені: І.О. Бланк, А.М. Поддєрьогін, О.О. Терещенко, Г.Г. Кірейцев, В.П. Савчук.

Так, більшість авторів розглядають поняття "структури капіталу" як комбінацію джерел фінансування, використовуваних підприємством для забезпечення його діяльності [1, с. 8]. Деякі дослідники особливо наголошують, що під структурою капіталу потрібно розуміти співвідношення тільки довготермінових джерел фінансових ресурсів, інші ж не конкретизують терміновість залучуваних джерел коштів, трактуючи дане поняття як співвідношення всіх форм власного та позикового капіталу [2, с. 188]. Однак необхідно виділити й інший підхід до змісту поняття "структури капіталу", спрямованість якого обумовлена проявом сутності капіталу як економічного ресурсу. Подібний підхід представили автори, які виділяють технічну структуру капіталу у вигляді сукупності коштів, вкладених в активи підприємства [3, с. 168].

На наш погляд, чітке трактування структури капіталу дає О.Ярощук, який вважає, що структура капіталу – це співвідношення всіх форм власного та позиченого капіталу з різних джерел, що використовуються підприємством у процесі господарської діяльності [4, с. 343].

З огляду на вище зазначені трактування можемо сформулювати власне визначення поняття "структура капіталу". Ми вважаємо, що під структурою капіталу варто розуміти співвідношення усіх джерел капіталу, що використовують для фінансування діяльності підприємства.

Тому, до основних завдань аналізу структури капіталу, на нашу думку, належить:

1. Вивчення складу, структури і динаміки джерел формування капіталу підприємства.
2. Виявлення змін у структурі капіталу та чинників, що спричинили ці зміни, з метою усунення негативних факторів.
3. Визначення вартості окремих джерел залучення капіталу та раціональність їх використання у фінансуванні підприємства.
4. Оцінити співвідношення позикового і власного капіталу, для визначення рівня фінансового ризику.
5. Обґрунтувати вибір моделі для оптимізації структури капіталу, застосування якої забезпечить підвищення рівня фінансової стійкості підприємства.

На наш погляд, одним з методів оптимізації структури капіталу є аналіз фінансового левериджу. Фінансовий леверидж - потенційна можливість впливати на чистий прибуток підприємства шляхом зміни обсягу і структури пасивів. Аналіз фінансового левериджу встановлює таку умову: при використанні тільки власних коштів фінансовий леверидж дорівнює нулю.

Розрахункове значення ефекту фінансового левериджу ( $R_{фл}$ ) обумовлюється дією наступних чинників: податковим коректором ( $1 - C_{пп}$ ), розміром диференціалу фінансового левериджу ( $EP - ПС_K$ ), коефіцієнтом

фінансового левериджу ПК/ВК. Зростання рівня фінансового левериджу має подвійний вплив на підприємство: збільшує фінансовий ризик, але підвищує рентабельність власного капіталу підприємства.

Необхідно зазначити, що побудову структури капіталу з допомогою розрахунку ефекту фінансового левериджу широко використовується на практиці західними економістами, що не можна сказати про вітчизняних. Проте, ми вважаємо, що механізм фінансового левериджу є ефективним інструментом оптимізації структури капіталу, що допомагає обрати ту структуру капіталу, яка забезпечить високу рентабельність власного капіталу та призведе до збільшення прибутку.

Отже, необхідно під час проведення аналізу структури капіталу підприємства проводити розрахунки показника ефекту фінансового левериджу, що дасть змогу розрахувати рентабельність діяльності підприємства та забезпечить оптимальність структури капіталу підприємства.

#### Література:

1. Ивашковская И. Структура капитала: резервы создания стоимости для собственников компании / И. Ивашковская // Управление компанией. – 2005. – № 2. – С. 8-10.
2. Теплова Т.В. Финансовый менеджмент: управление капиталом и инвестициями : учебник [для студ. ВУЗов] / Т.В. Теплова. – М. : Изд-во ГУ-ВШЭ, 2000. – 504 с.
3. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз : підручник / Г.О. Крамаренко, О.Є. Чорна. – К. : Центр навч. літ-ри, 2008. – 392 с.
4. Ярощук О. Аналіз структури капіталу підприємства/ О. Ярощук //Економічний аналіз. – 2009. - №4. – С 343-349.

# ЗМІСТ

## СЕКЦІЯ 1

### СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНУ СИСТЕМУ

<i>Адамик О.В. АВТОМАТИЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У КІЛЬКОХ СТАНДАРТАХ: МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА СПОСОБИ ЇХ РЕАЛІЗАЦІЇ</i>	3
<i>Бондар М.І. КОНЦЕПЦІЯ ЗБЕРЕЖЕННЯ КАПІТАЛУ В ОСНОВІ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</i>	5
<i>Бутинець Ф.Ф., Петренко Н.І. ПАСИВИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СУТНІСТЬ І СУЧАСНІ АСПЕКТИ</i>	9
<i>Денчук П.Н. СИСТЕМА АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКОВИХ ПРОЦЕСІВ НА СУЧАСНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ</i>	12
<i>Домбровська Н.Р. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ КОМП'ЮТЕРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ</i>	15
<i>Євдокимов В.В. ТРАНСФОРМАЦІЯ ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ В УМОВАХ ПЕРЕХОДУ ДО НОВОЇ ПАРАДИГМИ</i>	18
<i>Журавель Г.П. ВАЖЛИВІ ЧИННИКИ ЯКІСНОЇ ПІДГОТОВКИ ЕКОНОМІСТІВ</i>	20
<i>Задорожний З.-М.В. ШЛЯХИ РЕФОРМУВАННЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ</i>	24
<i>Камысовская С.В. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА КОМПАНИИ В ЦЕЛЯХ КСО</i>	27
<i>Клевец В.Б. ВПРОВАДЖЕННЯ КОМПЛЕКСНОЇ АВТОМАТИЗОВАНОЇ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ</i>	29
<i>Ковальчук Є.К., Панасюк В.М. РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЯК УМОВА ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ</i>	31
<i>Козлова М.О. ТЕНДЕНЦІЇ РОЗШИРЕННЯ МІЖДИСЦИПЛІНАРНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ – ВИЗНАЧАЛЬНІ ПЕРЕДУМОВИ ПЕРЕХОДУ ДО НОВОГО ЕТАПУ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ЯК НАУКИ</i>	33
<i>Коротчаев С.Л. УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ В УСЛОВИЯХ ГИПЕРИНФЛЯЦИИ</i>	36
<i>Майданевич Ю.П. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В АГРОХОЛДИНГАХ</i>	39
<i>Мельник В.Г. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ПЕРЕДУМОВА ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ</i>	41
<i>Михайлова Г.В., Буланова С.В. КОНЦЕПЦИИ КАПИТАЛА И ИХ УЧЕТНОЕ ОТРАЖЕНИЕ</i>	43
<i>Муравський В.В., Питель С.В. ОБЛІК ВИТРАТ НА ВПРОВАДЖЕННЯ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ</i>	45
<i>Панченко І.А. ЗАХОДИ З ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ ФОРМУВАННЯМ ПРИБУТКУ</i>	47
<i>Пилипів Н.І., П'ятничук І.Д., Івасишин М.О. УТОЧНЕННЯ НОМЕНКЛАТУРИ СТАТЕЙ ВИТРАТ У СИСТЕМІ БЮДЖЕТУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ НАФТОПЕРЕРОБНОЇ ГАЛУЗІ</i>	50
<i>Пігош В.А. ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИЩИХ ЗАКЛАДІВ ОСВІТИ</i>	52
<i>Проданчук М.А. ІНФОРМАЦІЙНО-ОБЛІКОВА СИСТЕМА В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІКОЮ</i>	54
<i>Реслер М.В. ОБ'ЄКТИВНА НЕОБХІДНІСТЬ ВПРОВАДЖЕННЯ АВТОМАТИЗОВАНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ</i>	57
<i>Савчук Л.І. ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ БАЗ ДАНИХ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА</i>	59
<i>Садовська І.Б. РОЗВИТОК УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ОСНОВІ НОВОЇ ІНСТИТУЦІЙНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ТЕОРІЇ</i>	62
<i>Семанюк В.З. ІНФОРМАЦІЙНА ПАРАДИГМА РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ НАУКИ</i>	64

<b>Семенюк Е.В.</b> КРАТКОСРОЧНЫЕ ЦИКЛЫ И СРЕДНЕСРОЧНЫЙ ПЕРИОД В ФУНКЦИОНИРОВАНИИ ПРЕДПРИЯТИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ	66
<b>Фрейдис Е.И.</b> МЕСТО УЧЁТНОЙ ИНФОРМАЦИИ В СИСТЕМЕ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ МАРКЕТИНГОМ	69
<b>Хомин П.Я., Кривий З.І.</b> КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ АБО “ЕЛЛИНСКИХ МУДРОСТЕЙ НЕ ТЕКОХ”	71
<b>Хорунжак Н.М.</b> ЕФЕКТИВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ТА ЇЇ ЗАЛЕЖНІСТЬ ВІД РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ	73
<b>Швец В.Є., Бакаїм Н.Я.</b> ЗАГАЛЬНА ТЕОРІЯ СИСТЕМ І ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІ СИСТЕМИ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ	76
<b>Шелухина Е.А.</b> НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО УЧЕТА	78
<b>Щирба М.Т., Щирба І.М.</b> ЕВОЛЮЦІЯ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА	80

## СЕКЦІЯ 2

### ОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЯ ЯК ЗАСІБ ЕФЕКТИВНОЇ ЕКОНОМІКИ

<b>Farion A., Senkivska O., Hritsyuk H.</b> ACCOUNTING OUTSOURCING: OUTSOURCING ACCOUNTING ONLINE	83
<b>Вовк М.О.</b> КРИТИЧНИЙ АНАЛІЗ ПІДГОТОВКИ ТА ПОДАННЯ ЗВІТНОСТІ ЗА СЕГМЕНТАМИ	85
<b>Галещук С.М.</b> ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВ ЩОДО ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ	87
<b>Гречко С.М.</b> ПРОЦЕС НАДХОДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ЮРИДИЧНІ ТА ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ	90
<b>Гудзь Н.В.</b> ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ПРОБЛЕМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ	91
<b>Гуцайлюк З.В.</b> ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	94
<b>Давидович І.Є.</b> ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ БУДІВЕЛЬНОЇ ІНДУСТРІЇ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБИВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ	96
<b>Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я.</b> СКЛАД І ОБЛІК ВИТРАТ НА ОХОРОНУ ПРАЦІ	99
<b>Дерій В.А.</b> КОНТРОЛЬ ЗА ВИТРАТАМИ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ) У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ: ПОРЯДОК І МЕТОДИ	103
<b>Дорош Н.І.</b> “DUE DILIGENCE” В УПРАВЛІННІ ПРОЦЕСАМИ ЗЛИТТЯ ТА ПОГЛИНАННЯ	105
<b>Ещенко С.А.</b> ПРОБЛЕМЫ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕНИЯ ПРОЦЕССА ПЕРЕДАЧИ ЗАТРАТ, ПРОИЗВЕДЕННЫХ ПРИ СОЗДАНИИ ОБЪЕКТА ДОЛЕВОГО СТРОИТЕЛЬСТВА	107
<b>Івасечко У.В.</b> СУТЬ, ОСОБЛИВОСТІ ТА ПРАКТИЧНЕ ЗНАЧЕННЯ АКТУАРНИХ РОЗРАХУНКІВ СТРАХОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СИСТЕМІ ОБЛІКУ СУЧАСНИХ ПІДПРИЄМСТВ	109
<b>Королович О.О.</b> УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК: ЙОГО МОДЕЛЬ ТА ПЕРЕДУМОВИ СТВОРЕННЯ	111
<b>Корягін М.В.</b> ШЛЯХИ МІНІМІЗАЦІЇ НЕГАТИВНОГО ВПЛИВУ РИЗИКУ ВИЗНАЧЕННЯ ВАРТОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	114
<b>Крупка Я.Д.</b> ПРИНЦИПИ ОБЛІКУ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ	116
<b>Кузів М.С., Берестецька О.М.</b> ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ І ПЕРЕВАГИ НОРМАТИВНОГО ОБЛІКУ	119

<b>Кундеус О.М.</b> ОБЛІК ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ТА РЕМОНТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	122
<b>Куцик П.О.</b> МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ: ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ЇХ МІСЦЕ В ІНТЕГРОВАНІЙ СИСТЕМІ ОБЛІКУ	126
<b>Ларіков В.Ю.</b> ОБЛІКОВІ ПРОЦЕДУРИ ПРИ ПРОВЕДЕННІ РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА	129
<b>Легенчук С.Ф.</b> СТРУКТУРА КАТЕГОРІЙНО-ПОНЯТІЙНОГО АПАРАТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ	131
<b>Лозовицький Д.С.</b> ПРИНЦИПИ ПІДГОТОВКИ ТА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗГІДНО З ВИМОГАМИ КОНЦЕПТУАЛЬНОЇ ОСНОВИ МСФЗ	133
<b>Майданевич П.Н.</b> УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ И ВЛИЯНИЕ ЕЕ НА ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	136
<b>Марченко С.В.</b> УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ НА ОСНОВІ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ	138
<b>Микитюк Н.Я.</b> ОБЛІК ДОХОДІВ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	140
<b>Мужевич Н.В.</b> УДОСКОНАЛЕННЯ СТРУКТУРИ СТАТТІ КАЛЬКУЛЯЦІЇ «ВИТРАТИ НА УТРИМАННЯ ТА ЕКСПЛУАТАЦІЮ БУДІВЕЛЬНИХ МАШИН ТА МЕХАНІЗМІВ»	143
<b>Олійничук В.М.</b> РЕАЛІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ	146
<b>Омецінська І.Я.</b> ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ РОЗРАХУНКІВ З КРЕДИТОРАМИ ЗА ТОВАРИ, РОБОТИ, ПОСЛУГИ	148
<b>Орлова В.К.</b> ОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЯ ЯК ОСНОВА РОЗРАХУНКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ	150
<b>Підлужна Н.М., Тесля Г.В.</b> РОЛЬ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ	152
<b>Поломошних А.</b> ОСОБЕННОСТИ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ РЕОРГАНИЗАЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ В РЕСПУБЛИКЕ МОЛДОВА	155
<b>Попкова О.О.</b> ОБЛІК ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ У БУДІВЕЛЬНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ	157
<b>Пушкар М.С.</b> АКТИВІЗАЦІЯ ПІЗНАВАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ – ШЛЯХ ДО ПЕРЕТВОРЕННЯ ОБЛІКУ З МИСТЕЦТВА В НАУКУ	159
<b>Римар Г.А.</b> ОСОБЛИВОСТІ ЦІНОУТВОРЕННЯ В БУДІВНИЦТВІ	164
<b>Романів Р.В., Романів С.Р.</b> ОЦІНКА ОБ'ЄКТІВ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ ТА ЇЇ ВИКОРИСТАННЯ В ОБЛІКУ	166
<b>Романчук А.Л.</b> СЕГМЕНТУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НЕОБХІДНА ВИМОГА ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ	168
<b>Сажинець С.Й.</b> ДОКУМЕНТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА З КАПІТАЛЬНОГО ІНВЕСТУВАННЯ	171
<b>Фабіянська В.Ю.</b> КАЛЬКУЛЯЦІЯ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ: СУТНІСТЬ І ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК	174
<b>Фаріон В.Я.</b> ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ СУПУТНОЇ ПРОДУКЦІЇ У СПИРТОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ	176
<b>Чабанюк О.М., Попкова О.О.</b> ЗАГАЛЬНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ	178
<b>Чижишин О.І.</b> АКТУАЛЬНІСТЬ ОПТИМІЗАЦІЇ ГРОШОВОГО ПОТОКУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ КРИЗИ	180
<b>Швець Л.І.</b> ІДЕНТИФІКАЦІЯ ВИТРАТ СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАЛЕЖНО ВІД РОЗМІРІВ ПІДПРИЄМСТВА	182
<b>Шевчук О.А.</b> ВИМОГИ ДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЗБУТ	184
<b>Шестерняк М.М.</b> ВІДОБРАЖЕННЯ ВНЕСКУ ДО СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У ВИГЛЯДІ НЕМАТЕРІАЛЬНОГО АКТИВУ	186



### СЕКЦІЯ 3

#### АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ РОЗВИТКУ КОНТРОЛЮ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

<i>Nicholas Znak, Maria Derij</i> AUTOMATION OF ACCOUNTING AND CONTROL OF CASH FLOWS AND SETTLEMENT OPERATIONS IN UKRAINE AND ABROAD	189
<i>Белоусов А.И.</i> - БУХГАЛТЕРСКАЯ И ЭКОНОМИЧЕСКАЯ МОДЕЛИ БЕЗУБЫТОЧНОСТИ: ВЗАИМОСВЯЗИ И ПРОТИВОРЕЧИЯ	191
<i>Гамкало О.Б.</i> ЗАКЛАДНИЙ ЛИСТ - ЯК ОСОБЛИВИЙ ВИД ЦІННИХ ПАПЕРІВ	193
<i>Гур'єва І.М.</i> ОСОБЛИВОСТІ ЗАПРОВАДЖЕННЯ АВТОМАТИЗОВАНОГО БЕЗПЕРЕРВНОГО АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	195
<i>Джугла Н.В.</i> ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА	197
<i>Желюк Л.О., Сисюк С.В.</i> МОДЕРНІЗАЦІЯ ІНСТРУМЕНТАРІЮ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ АДМІНІСТРАТИВНИХ СИСТЕМ	200
<i>Жукевич С.М.</i> АНАЛІТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ОБОРОТНИМ КАПІТАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА	202
<i>Зарудна Н.Я.</i> НЕОБХІДНІСТЬ ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ ДОГОВІРНИХ ВІДНОСИН ІЗ ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ	204
<i>Козлова М.О.</i> МІЖДИСЦИПЛІНАРНА ВЗАЄМОДІЯ КУРСІВ «ІСТОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ» ТА «ІСТОРІЯ ЕКОНОМІКИ ТА ЕКОНОМІЧНОЇ ДУМКИ» ЯК УМОВА ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ МЕТОДИКИ ЇХ ВИКЛАДАННЯ	207
<i>Кулинич М.Б.</i> ПОЛІТИКА ЦІНОУТВОРЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ СОБІВАРТІСТЮ ПРОДУКЦІЇ	210
<i>Литвинець Ю.І.</i> ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	212
<i>Любенко А.М.</i> ВИКОРИСТАННЯ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ПРИ РЕФОРМУВАННІ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ УКРАЇНИ	214
<i>Мельник Р.О., Мельник А.Р.</i> СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТОК АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ НЕЗАЛЕЖНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	217
<i>Мельничук І.В.</i> ПРОБЛЕМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ В ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В ПРОЦЕСІ АНАЛІЗУ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	219
<i>Микитюк П.П.</i> АНАЛІЗ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ: НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ	221
<i>Надвиничний О.А.</i> ПРАКТИЧНЕ ЗАСТОСУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ МАРКЕТИНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	224
<i>Назарова І.Я.</i> ДОСАНАЦІЙНИЙ АУДИТ ПРИ РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА	226
<i>Олійник О.В., Лаговська О.А.</i> ІНСТИТУАЛІЗАЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ	228
<i>Петрик О.А.</i> РОЗВИТОК СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТУ В УКРАЇНІ	230
<i>Порохнавець Я.А.</i> ОСНОВИ ОЦІНКИ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ	232
<i>Починок Н.В.</i> АНАЛІТИЧНА ПІДТРИМКА ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ В СИСТЕМІ ПРОЦЕСНОГО УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ	235
<i>Рожелюк В.М.</i> ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВ РИНКОВОГО СЕРЕДОВИЩА	238
<i>Рудницький В.С., Зих Вітольд</i> ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТУ В ПОЛЬЩІ	240
<i>Сагайдак Р.А.</i> ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВАХ	242
<i>Сафарова А.Т.</i> ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МСА	245

<i>Семенова С.М. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ ПІДПРИЄМСТВА</i>	<b>247</b>
<i>Семеняка А.А. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ</i>	<b>250</b>
<i>Стеців І.І. ПРОЦЕС КОНТРОЛЮ: СТРУКТУРНИЙ І ТЕХНОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТИ ТА ОБЄКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ</i>	<b>252</b>
<i>Супрович Г.О. МЕТОДИКА АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ПОХІДНИМИ ФІНАНСОВИМИ ІНСТРУМЕНТАМИ</i>	<b>255</b>
<i>Тринька Л.Я. ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА LOGIT- ТА ДИСКРИМІНАНТНИХ МОДЕЛЕЙ ПРОГНОЗУВАННЯ БАНКРУТСТВА</i>	<b>258</b>
<i>Яковець Т.А. ОСНОВНІ ЗАВДАННЯ АНАЛІЗУ СТРУКТУРИ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА</i>	<b>260</b>

## НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції  
«Тенденції розвитку обліку і аналізу як складових інформаційної системи  
менеджменту підприємства»

(29-30 листопада 2012 року, м. Тернопіль)

Адреса кафедри обліку у виробничій сфері  
Тернопільського національного економічного університету:  
пл. Перемоги, 3, м. Тернопіль, 46020  
e-mail: koais@ukr.net; foa@tane.edu.ua

Віддруковано з готових діапозитивів СМП «ТАЙП»  
вул. Чернівецька, 44 б, м. Тернопіль, 46000  
телефони +38(0352) 52-75-00; +38(0352) 52-61-61  
e-mail: taup.ua@gmail.com